

# **Skatterettens bostedsbegrep – opphør av skattemessig bosted i Norge**



Universitetet i Oslo  
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 510  
Leveringsfrist: 25.11.2009

Til sammen 18000 ord  
24.11.2009

# Innholdsfortegnelse

<b><u>1</u></b>	<b><u>INNLEDNING</u></b>	<b><u>5</u></b>
1.1	Tema for avhandlingen	5
1.2	Avgrensninger og presiseringer	7
1.3	Kilder	8
1.4	Systematikk	9
<b><u>2</u></b>	<b><u>HOVEDTREKKENE I NORSK UTENLANDSSKATTERETT OG BOSTEDSBEGREPETS BETYDNING</u></b>	<b><u>10</u></b>
2.1	Skillet mellom alminnelig og begrenset skatteplikt	10
2.1.1	Bosatt i Norge - Alminnelig skatteplikt - Globalbeskatning	10
2.1.2	Ikke bosatt i Norge - Begrenset skatteplikt - Kildebeskatning	11
2.2	Skillet mellom intern rett og skatteavtalenes rett	11
2.3	Skatteavtaler	12
2.3.1	Generelt om skatteavtaler	12
2.3.2	OECDs mønsteravtale	13
2.4	De ulike formene for dobbeltbeskatning og bostedsbegrepets betydning for forebyggingen av dem	14
2.4.1	Kildeskatteplikt til to stater	14
2.4.2	Globalskatteplikt til to stater	14
2.4.3	Globalskatteplikt og kildeskatteplikt	15
<b><u>3</u></b>	<b><u>DE ULIKE KONSTELLASJONENE AV INTERNRETTSLIG OG SKATTEAVTALEMESSIG BOSTED OG RETTSVIRKNINGENE HERAV</u></b>	<b><u>19</u></b>
3.1	Internrettslig og skatteavtalemessig bosatt i Norge	19

<b>3.2</b>	<b>Internrettslig ikke bosatt i Norge (skattemessig emigrert)</b>	<b>20</b>
<b>3.3</b>	<b>Internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalemessig bosatt i et annet land</b>	<b>20</b>
3.3.1	Betydning for retten til fradrag	21
3.3.2	Betydning ved videre flytting	21
<b>3.4</b>	<b>Figur til illustrasjon av bostedsbegrepenes plassering i beskatningsspørsmålet</b>	<b>23</b>
<b>4</b>	<b><u>INTERNRETTENS BOSTEDSBEGREP</u></b>	<b>24</b>
<b>4.1</b>	<b>Skatteloven § 2-1</b>	<b>24</b>
<b>4.2</b>	<b>Tre krav som må innfris for at skattyter skal anses som skattemessig emigrert</b>	<b>25</b>
4.2.1	Skattyter må ha tatt fast opphold i utlandet	26
4.2.2	Skattyter må ha overholdt maks tillatt opphold i Norge under emigreringen	30
4.2.3	Skattyter og hans nærmeste kan ikke disponere bolig i Norge	32
<b>4.3</b>	<b>Tidspunkt for opphør av skattemessig bosted</b>	<b>38</b>
4.3.1	Når skattyter har vært bosatt i landet i mindre enn 10 år	39
4.3.2	Når skattyter har vært bosatt i landet i ti år eller mer	39
<b>5</b>	<b><u>SKATTEAVTALENES BOSTEDSBEGREP</u></b>	<b>40</b>
<b>5.1</b>	<b>OECDs mønsteravtale Artikkel 4</b>	<b>40</b>
<b>5.2</b>	<b>Utgangspunkt: Internrettslig bostedsstatus avgjørende. Art. 4 (1).</b>	<b>41</b>
5.2.1	Kravet til dokumentasjon	41
<b>5.3</b>	<b>Dersom dokumentert dobbelt bosted etter Art. 4 (1)</b>	<b>46</b>
5.3.1	Disponere fast bolig	46
5.3.2	Sentrum for livsinteresser	56
5.3.3	Vanlig opphold	59
5.3.4	Statsborgerskap	60
5.3.5	Gjensidig avtale	61
<b>6</b>	<b><u>AVSLUTNING/OPPSUMMERING</u></b>	<b>61</b>

<b><u>7</u></b>	<b><u>LITTERATURLISTE</u></b>	<b><u>63</u></b>
<b>7.1</b>	<b>Lover</b>	<b>63</b>
<b>7.2</b>	<b>Forarbeider</b>	<b>63</b>
<b>7.3</b>	<b>Uttalelser/brev</b>	<b>63</b>
<b>7.4</b>	<b>Rettspraksis</b>	<b>63</b>
<b>7.5</b>	<b>Bøker og publikasjoner</b>	<b>64</b>

# 1 Innledning

## 1.1 Tema for avhandlingen

Avhandlingen tar sikte på å gjøre rede for de problemstillinger som oppstår når norske privatpersoner ønsker å anses som skattemessig bosatt i et annet land enn Norge, enten permanent eller for en midlertidig periode. Om en person anses som skattemessig bosatt i Norge eller ikke avgjør om han er alminnelig skattepliktig<sup>1</sup> i Norge, og således om han må betale skatt for alle sine inntekter til Norge eller ikke.

Hvor en er alminnelig skattepliktig er altså basert på et skatterettslig *bostedsbegrep*, og avgjøres eksempelvis ikke av hvor en har ens statsborgskap eller lignende, som kunne ha vært tenkt som alternativ. Grunnen til at det oppstår konflikter rundt hvor skattyter skal regnes som skattemessig bosatt er at det ikke er noen automatisk sammenheng mellom hvor en er fysisk bosatt, og hvor en skal regnes som *skattemessig bosatt*. Skatterettens bostedsbegrep er et sammensatt begrep som består av flere faktorer, hvorav fysisk lokalisering er den sentrale, men ikke eneste faktoren. Det er for øvrig heller ikke slik at skatterettslig bosted er samordnet med ens folkeregistrerte bosted, slik at en kan godt være folkeregistrert som bosatt i et annet land, men fortsatt være skattemessig bosatt i Norge.

Problemstillingen omkring hvor en skal anses som skattemessig bosatt dukker i praksis oftest opp i form av en konflikt mellom skattyter og skattemyndigheter. Hvor skattyter har flyttet utenlands og ikke ønsker å bli sett på som skattemessig bosatt i Norge, mens skattemyndighetene ønsker å betrakte vedkommende som fortsatt bosatt i Norge.

Motivasjonen til skattyter for å ønske å være skattemessig bosatt i et annet land vil så å si alltid være at dette landet har et lavere skattenivå enn Norge, og at hans totale skattebyrde derfor vil bli mindre. Motivasjonen til norske skattemyndigheter for å være tilbakeholdne

---

<sup>1</sup> Se mer om begrepet alminnelig skatteplikt under punkt 2.1.1.

med å anerkjenne bosettelse i et annet land vil som regel være det generelle ønsket om å opprettholde statens skattefundament.

Blant norske skattytere oppstår spørsmålet typisk for pensjonister som flytter til utlandet for å tilbringe alderdommen der, eller for arbeidsaktive skattytere som tar opphold i utlandet i et visst antall år i forbindelse med arbeid. For å løse spørsmålene må en avgjøre konkret i det enkelte tilfelle om vedkommende har oppfylt vilkårene for å kunne anses skattemessig bosatt i et annet land.

Det er to ulike måter å bli skattemessig bosatt i et annet land på. En kan bli ansett som skattemessig utflyttet fra Norge (skattemessig emigrert), eller en kan bli bosatt i et annet land med grunnlag i en skatteavtale<sup>2</sup>. Førstnevnte måte avgjøres etter norsk intern rett, hvor kriteriene for utflytting er strenge, og medfører i utgangspunktet et permanent opphør av norsk skattemessig bostedsstatus. Rettsvirkningen er her at skattemessig bosted i Norge opphører, uten at det er noen nødvendighet at skattemessig bosted inntre i noe annet land. Sistnevnte måte å få endret bosted på blir særlig aktuell ved utenlandsopphold av midlertidig art (men også varige), og forutsetter at Norge har en skatteavtale med det landet skattyter flytter til. Endring av skattemessig bosted etter skatteavtale krever mindre av skattyter enn hva skattemessig emigrering gjør, og endringen av skattemessig bosted etter skatteavtale er gjerne heller ikke permanent. Det er ikke noe i veien for at skattyter påberoper seg primært å være skattemessig emigrert, subsidiært å være bosatt i et annet land etter en skatteavtale. I de fleste saker som er oppe til behandling i forvaltnings- eller rettssystemet hvor skattyters bosted endres, avgjøres bosted på bakgrunn av en skatteavtale, da skattemessig bosted lettere endrer seg til skattyters fordel på bakgrunn av skatteavtale enn etter internretten.

---

<sup>2</sup> Skatteavtaler generelt gjøres rede for under punkt 2.3.

Spørsmålet om hvor en person skal anses skattemessig bosatt har altså en side både mot interne skatteregler og internasjonale skatteavtaler. Bostedsspørsmålet må derfor i alle saker hvor skattyter har flyttet til et bestemt land som Norge har skatteavtale med behandles i to ledd: Først som et spørsmål om vedkommende person er bosatt i Norge etter norsk intern rett, og deretter, dersom personen er bosatt i Norge etter intern norsk rett, som et spørsmål om hvor han i henhold til skatteavtalen med det aktuelle landet er å anse som bosatt.

Formålet med avhandlingen vil være å gjøre rede for gjeldende rett hva gjelder både skattemessig utflytting etter norsk rett, og endring av skattemessig bosted etter skatteavtale. Gjennomgangen av reglene vil bli foretatt med et fokus på de utviklingstrekk som nyere rettspraksis oppstiller, og det vil være et selvstendig mål med oppgaven å rette et kritisk søkelys mot forvaltningspraksis der hvor denne ikke oppfattes å være i tråd med det øvrige rettskildebildet.

## 1.2 Avgrensninger og presiseringer

Avhandlingen tar for seg fysiske personer, og det avgrenses således mot spørsmål som angår selskaper og andre ikke-personlige skattytere. Dette medfører at spørsmålet om hvor selskaper skal anses hjemmehørende ikke vil bli behandlet. Videre er det skattemessig utflytting som er tema for avhandlingen, og skattemessig innflytting vil derfor ikke bli omtalt. Avhandlingen tar derfor gjennomgående kun for seg de spørsmål som oppstår når personer som allerede er skattemessig bosatt i Norge ønsker å få endret sin bostedsstatus.

### 1.3 Kilder

Av lovgivning er Skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 den mest sentrale loven, og andre lover vil bare sporadisk bli omtalt.

Bostedsbestemmelsen i Skatteloven (§ 2-1) ble endret ved lov av 6. juni 2003 nr. 36, og utflyttingsreglene ble med dette lovfestet for første gang. Det er derfor forarbeidene til denne endringsloven som utgjør de mest sentrale rettskildene etter selve lovteksten. Forarbeidene til denne er Ot.prp.nr.42(2002-2003) og Innst.O.nr.77(2002-2003).

Av rettspraksis er det særlig grunn til å trekke fram Rt. 2008 s. 577 (Sølvik), som vil bli behandlet under kapitlet om skatteavtalerettslig bosted. Det vil også bli referert til noen underrettsdommer, men generelt sett er det et lite antall saker om skattemessig bosted som har kommet opp for domstolene.

For å belyse administrativ praksis vil det i utstrakt grad bli henvist til Lignings-ABC, da denne gir et godt bilde av hvordan reglene tolkes og brukes i praksis. I tillegg har det i arbeidet med avhandlingen blitt benyttet en del anonymiserte avgjørelser fra Skatteklagenemnda for å få innblikk i hvilke punkter uenighetene oftest relaterer seg til, og hvilke momenter det faktisk legges vekt på i saksbehandlingen.

Av internasjonale kilder til belysning av hvordan skatteavtaler skal tolkes er OECDs mønsteravtale med kommentarer<sup>3</sup> sentral, og denne vil bli referert til i utstrakt grad i kapittel 5 om skatteavtalenes bostedsbegrep.

Utover disse kilder er det blitt benyttet en del juridisk litteratur som det refereres til i fotnotene når det presenteres synspunkter som er tatt fra andre juridiske forfattere.

---

<sup>3</sup> Om OECDs mønsteravtale se punkt 2.3.2.



## 1.4 Systematikk

Det vil innledningsvis, i kapittel 2, bli gitt en innføring i hovedtrekkene i norsk utenlandsskatterett. Dette vil bli gjort for å synliggjøre betydningen av skatterettens bostedsbegrep, og for å få satt temaet inn i en større sammenheng. Det kan således oppleves at det tar litt lang tid før en kommer til avhandlingens kjerne, men det er lagt opp slik i den tro at det er mer givende å lese fordypende om selve innholdet i bostedsbegrepet når en har det klart for seg hvor det passer inn den store sammenhengen.

I kapittel 3 sies det noe om hvilke konsekvenser det har at skattyter blir ansett som bosatt i Norge eller et annet land, etter henholdsvis intern rett og skatteavtale. Det ses på hvilke kombinasjoner av internrettslig og skatteavtalerettslig bostedsstatus som kan oppstå, og på hvilke rettsvirkninger de ulike kombinasjonene medfører.

I kapittel 4 og 5 finner en avhandlingens kjernetema. Det gjøres i kapittel 4 rede for internrettens bostedsbegrep, og nærmere bestemt hva som skal til for å bli ansett som utflyttet etter intern norsk rett. Det gis en introduksjon til den sentrale lovbestemmelsen, sktl. § 2-1, og deretter gjennomgås de vilkår som der oppstilles. Hele veien vil det bli fokusert på de områder som tradisjonelt skaper problemer i praksis, og det rettes også et kritisk søkelys mot deler av administrativ praksis.

I kapittel 5 gjøres det så rede for skatteavtalenes bostedsbegrep. På samme måte som i kapittel 4 fokuseres det på de momenter og vilkår som tradisjonelt skaper problemer, og det ses særlig på hvilke endringer i rettstilstanden en kan trekke ut av Høyesteretts dom i Rt. 2008 s. 577 (Sølvik), som da den ble avsagt avvek fra festnet forvaltningspraksis på visse punkter.

I Kapittel 6 finner en avslutningsvis noen oppsummerende ord i tilknytning til de emner som er blitt presentert.

## **2 Hovedtrekkene i norsk utenlandsskatterett og bostedsbegrepets betydning**

### **2.1 Skillet mellom alminnelig og begrenset skatteplikt**

#### **2.1.1 Bosatt i Norge - Alminnelig skatteplikt - Globalbeskatning**

Norsk skatterett er basert på et skille mellom alminnelig og begrenset skatteplikt. Alle som er skattemessig bosatt i Norge har alminnelig skatteplikt i Norge jf sktl. § 2-1 (1).

Alminnelig skatteplikt innebærer at en vil bli skattlagt i Norge for alle sine inntekter, uavhengig av hvor i verden de måtte være opptjent, Norge eller ethvert annet land, og det er dette som omtales som globalinntektsprinsippet. Globalinntektsprinsippet følger direkte av Skatteloven §§ 2-1 (9), hvor det heter at ”skatteplikten gjelder all formue og inntekt her i riket og i utlandet”. Skattyter er derfor også pliktig til å oppgi på selvangivelsen alle sine inntekter og formuesposter, også fra andre land enn Norge, selv om de skulle være kildebeskattet i det landet de stammer fra.<sup>4</sup> Om skattyter får trukket fra skatt han har betalt i utlandet beror på de nærmere reglene om unngåelse av dobbeltbeskatning, se punkt 2.4.3. om disse reglene.

Det er gjennom oppstillingen av globalskatteplikt at bostedsbegrepet har så stor betydning i skatteretten, da det er hva som ligger i begrepet ”bosatt” som er avgjørende for å bestemme om en person er globalskattepliktig til Norge eller ikke. Sktl. § 2-1 andre til sjette ledd gjør nærmere rede for når en person regnes for å være bosatt i Norge, og innholdet i denne bestemmelsen vil bli utførlig redegjort for i kapittel 4 om internrettens bostedsbegrep.

---

<sup>4</sup> Jf. Ligningsloven § 4-2.

### 2.1.2 Ikke bosatt i Norge - Begrenset skatteplikt - Kildebeskatning

Alminnelig skatteplikt på bakgrunn av bosted må avgrenses mot den begrensede skatteplikten. For i motsetning til den som er skattemessig bosatt i Norge, og derfor har alminnelig skatteplikt hit, så vil den som er begrenset skattepliktig til Norge være det fordi han har en inntekt som særlig knytter seg til Norge på en eller annen måte. Slik beskatning omtales som nevnt også som kildebeskatning, som da kommer av at det avgjørende for skatteplikten er hvilket land som kan sies å være kilden til formuen/inntekten. Kildeskatt rammer således uavhengig av skattemessig bosted. Det vil ikke være nødvendig å ilegge skattytere som er skattemessig bosatt i Norge kildeskatt, da inntektene som ville vært aktuelt å kildebeskatte allerede inngår i globalbeskatningen.

De inntektskilder som utløser begrenset skatteplikt i Norge er uttrykkelig oppregnet i Skatteloven, og da hovedsakelig i sktl. § 2-3.<sup>5</sup> Blant de viktigste inntektskildene som rammes av den begrensede skatteplikten er inntekt fra fast eiendom som befinner seg i Norge, jf sktl. § 2-3 1. ledd bokstav a), inntekt fra virksomhet drevet i Norge som skattyter selv utøver eller deltar i, jf. bokstav b), utbytte på aksjer fra selskap som er hjemmehørende i Norge, jf. bokstav c), og vederlag for arbeid utført i Norge jf. bokstav d).

## 2.2 Skillet mellom intern rett og skatteavtalenes rett

Helt sentralt når en har med internasjonale skattespørsmål å gjøre er å være bevisst på skillet mellom intern norsk rett på den ene siden, og det som kan kalles skatteavtalenes rett på den andre siden. Når en hankses med skattespørsmål som involverer utlandet og/eller utlendinger, så må en først finne ut hvordan skattyter skal beskattes etter norske skatteregler, og med dette som utgangspunkt, deretter se på om det foreligger en

---

<sup>5</sup> Det oppstilles også kildeskatt i sktl. § 10-13.

skatteavtale som begrenser denne skatteplikten. Dette gjelder også for hvor skattyter skal anses bosatt: Først ser en på hvor skattyter er bosatt etter norsk internrett (sktl § 2-1), så ser en på om dette stiller seg annerledes etter en skatteavtale. Dersom det ikke foreligger noen skatteavtale som er relevant blir norsk internrett avgjørende.

Som en sentral del av skillet mellom intern rett og skatteavtelerett er det viktig å være klar over at det kun er i norsk intern rett at en finner hjemmel til å beskatte. Finnes det ikke hjemmel i norsk lov, så er det ikke grunnlag for å ilegge skattyter noen skatteplikt. Skatteavtalene kan kun begrense skatteplikt, ikke ilegge eller utvide skatteplikt.<sup>6</sup> Dette er et helt grunnleggende poeng, og en kan derfor aldri begynne med å gå til skatteavtalene når en skal bestemme skattyters skatteplikt.

## 2.3 Skatteavtaler

### 2.3.1 Generelt om skatteavtaler

Skatteavtaler er folkerettslige traktater som blir inngått mellom land for å unngå dobbeltbeskatning og for å forebygge skatteunndragelse. Siden skatteavtaler inngås relativt ofte, og alle skal inkorporeres for å kunne bygges direkte på av borgerne, så bestemmer lov av 28. juli 1949 nr. 15 at skatteavtalene automatisk blir del av intern norsk rett ved inngåelse. Skatteavtalene er således allerede ved inngåelse en del av intern norsk rett med (minst) formell lovs trinnhøyde.<sup>7</sup>

Skatteavtalene gir som nevnt ikke hjemmel til å beskatte, slik hjemmel må en finne i intern norsk rett. Skatteavtalene kan kun innskrenke skatteplikten; noe som da også stemmer overens med at deres fremste funksjon er å hindre dobbeltbeskatning. Og der hvor

---

<sup>6</sup> Dette følger ikke av noen spesifikk lovtekst, men er sikker rett og blir lagt til grunn så vel i praksis som i teori.

<sup>7</sup> Jf. Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, s.60.

skatteavtalene innskrenker beskatningsretten til norske skattemyndigheter, går altså skatteavtalene foran den interne retten. Det sentrale er her at skattyter kan påberope seg skatteavtalene til sin fordel der hvor de avskjærer skatteplikt, mens skattemyndighetene på den annen side ikke kan påberope seg skatteavtalene som hjemmel for å ilegge skatter som ikke er hjemlet i intern norsk rett.

### 2.3.2 OECDs mønsteravtale

OECDs mønsteravtale er en mønsteravtale for utforming av skatteavtaler til forebygging av dobbeltbeskatning, og er utarbeidet av OECD. Norge er medlem av OECD, men Mønsteravtalen er ikke direkte bindende for OECD-landene. Avtalen legges likevel i utstrakt grad til grunn ved utarbeidelsen av skatteavtaler landene i mellom. Mønsteravtalen og dens kommentarer kom for første gang ut i 1963 og har siden den gang jevnlig blitt oppdatert, senest i 2008. Mønsteravtalen består i dag av 31 artikler, og et utfyllende sett med kommentarer til de ulike artiklene. OECDs mønsteravtale ligger til grunn for tilnærmet alle skatteavtalene som Norge har inngått siden 1963, og artikkelen som avgjør skattyters bosted er blant de artikler som er lik i nesten alle avtalene. Bostedsartikkelen finner en i Mønsteravtalens Art. 4, og denne er tema i kapittel 5.

I og med at de aller fleste av Norges skatteavtaler bygger på Mønsteravtalen, er kommentarene til OECDs mønsteravtale en tung rettskilde når det kommer til hvordan den enkelte skatteavtale skal forstås. I den utstrekning skatteavtalene er utformet i samsvar med Mønsteravtalen vil kommentarene til Mønsteravtalen derfor måtte tillegges stor betydning ved tolkningsspørsmål. Dette er lagt til grunn av Høyesterett i blant annet Rt. 1994 s. 752, Rt. 1997 s. 653, Rt. 2004 s. 957 og Rt. 2008 s. 577.

## 2.4 De ulike formene for dobbeltbeskatning og bostedsbegrepets betydning for forebyggingen av dem

Det finnes tre ulike dobbeltbeskatningssituasjoner, og to av disse unngås ved at en avklarer hvor skattyter skal anses skatteavtalemessig bosatt. Disse to situasjonene er dobbel globalskatteplikt (globalskatteplikt til to stater), og globalbeskatning og kildebeskatning av samme inntekt/formue. Den tredje dobbeltbeskatningsformen er dobbel kildebeskatning, men denne løses ikke ved å avklare skattyters bosted.

### 2.4.1 Kildeskatteplikt til to stater

For å ta sistnevnte form for dobbeltbeskatning først, så er dobbel kildebeskatning som nevnt en dobbeltbeskatningssituasjon som ikke avhjelpes ved å avgjøre skattyters bosted. Dobbelt kildebeskatning kan for personlige skattytere oppstå dersom to land har ulike kriterier for å avgjøre hvor en inntekt skal sies å ha sin kilde. Eksempelvis kan dette være tilfellet for arbeidsinntekt dersom ett land anser landet hvor arbeidet utføres for å være kildelandet, mens et annet anser arbeidsgivers hjemland for å være kildelandet. Skatteavtalene kommer kun til anvendelse dersom minst ett av landene anser skattyter som bosatt der jf. Art. 1. En konflikt mellom to stater hvor ingen anser seg for å være bostedsstad vil derfor ikke reguleres av skatteavtalene, og dobbel kildebeskatning vil derfor ikke bli omtalt mer i det følgende.

### 2.4.2 Globalskatteplikt til to stater

Globalskatteplikt til to land inntreffer når en person blir regnet for å være skattemessig bosatt i to land, og dermed blir regnet som alminnelig skattepliktig og globalskattepliktig i begge landene.

Den fremste grunnen til at slik dobbeltbeskatning kan oppstå er at de ulike landenes internrett gjennomgående stiller strengere krav for at skattemessig bosted skal opphøre, enn for at skattemessig bosted skal bli etablert. Slik er det også i Norge. En må som hovedregel

være bosatt i utlandet i minst tre år for at norsk bosted skal opphøre jf. sktl. § 2-1 (3) bokstav b). (Se om dette punkt 4.3.2). En blir derimot regnet som innflyttet i de fleste land ved å oppholde seg der i mer enn 183 dager i løpet av en tolv månedersperiode. Denne regelen har også Norge jf. sktl. § 2-1 (2) bokstav a). Dette medfører at skattemessig bosted inntreffer i den tilflyttede staten før det opphører i den fraflyttede staten, med det resultat at skattyter blir globalskattepliktig i to stater.

Denne situasjonen avverges når statene har inngått en skatteavtale. Bostedsbestemmelsen (Mønsteravtalens Art. 4) angir hvilket av landenes bostedsbegrep som vinner fram når det foreligger dobbelt bosted. Ved at kun ett land kan være bostedsland, sørger en således for at kun ett land kan ilegge skattyter globalskatteplikt. Om skatteavtalenes bostedsbegrep se kapittel 5.

### 2.4.3 Globalskatteplikt og kildeskatteplikt

En annen form for dobbeltbeskatning som forebygges ved å avklare skattyters bosted er globalbeskatning og kildebeskatning av samme inntekt. Denne formen for dobbeltbeskatning forebygges dog mer indirekte enn hva som var tilfellet for dobbel globalbeskatning. (Hva som ligger i dette forklares nedenfor).

Kildebeskatning og globalbeskatning av samme inntekt oppstår når en person som er skattemessig bosatt i en stat (og blir globalbeskattet her for alle sine inntekter), har en inntekt fra et annet land som også blir beskattet der (på bakgrunn av kilde). Dette skjer for eksempel ved at en person som er skattemessig bosatt i Norge har en utleieleilighet i et land B. Skattyteren vil her bli beskattet for leieinntektene som globalskattepliktig i Norge, samtidig som han blir kildebeskattet for de samme leieinntektene som begrenset skattepliktig i land B. Slike situasjoner hvor globalbeskatning kolliderer med kildebeskatning er den vanligste formen for dobbeltbeskatning.

Å avgjøre skattyters bosted er en forutsetning for å kunne benytte de metoder som skatteavtalene oppstiller til unngåelsen av denne typen dobbeltbeskatning. Skatteavtalene fordeler nemlig inntektsposter mellom henholdsvis bostedsstat og kildestat, og en forutsetning for å kunne fordele inntektsposter mellom bostedsland og kildeland er nødvendigvis at en har benyttet skatteavtalenes bostedsbestemmelse for å avgjøre hvilket land som er bostedsland, og hvilket som da står igjen som kildeland.

Men skatteavtalene fordeler ikke inntektsposter på den måten at den gir eksklusiv beskatningsrett til bostedslandet for enkelte inntektsposter, og eksklusiv beskatningsrett til kildelandet for andre inntektsposter. Skatteavtalene gir gjennomgående bare anvisning på hvilke inntekter som *kan* kildebeskattes, ofte formulert som at inntekten ”*may be taxed in that other state*”, og avgjør derfor ikke at kildestaten har eksklusiv beskatningsrett til den aktuelle inntekten. Inntektsposter vil derfor gjennomgående bli omfattet av både globalskatteplikten til bostedslandet, og kildebeskatningen til kildelandet. Det er bare unntaksvis at skatteavtalene sier at en inntektspost *kun* kan skattlegges av kildestaten. Således legger skatteavtalene i første omgang opp til at det vil oppstå dobbeltbeskatning der hvor kildestaten benytter sin adgang til å kildebeskatte. Det er med dette utgangspunktet at en må benytte en av de *metodene* som oppstilles for å unngå denne dobbeltbeskatningen.

Norge benytter i sine skatteavtaler to ulike metoder for å forebygge dobbeltbeskatningen, henholdsvis kreditmetoden og unntaksmetoden. I OECDs mønsteravtale oppstilles begge metodene (i art 23a og 23b), og metodene er her likestilt som jevnverdige alternativer. For Norges del så har kreditmetoden vært den foretrukne metode siden en omlegging av skattereglene i 1992, og skatteavtalene som Norge har inngått siden da bygger i hovedsak på kreditmetoden. Men det er nokså vanlig at skatteavtalene hovedsakelig bruker en metode, men også har innslag av den annen metode for enkelte inntekter. Det må derfor sjekkes nøye i skatteavtalen hvilken metode som skal benyttes for hva slags inntekter.



#### 2.4.3.1 Kreditmetoden

Kreditmetoden framgår av Mønsteravtalen artikkel 23b. Kreditmetoden går i korte trekk ut på at når en skattyter som er skatteavtalemessig bosatt i stat A har blitt kildebeskattet i stat B, så plikter stat A å innvilge skattyter et fradrag i skatten tilsvarende den skatten som er betalt i stat B. Den grunnleggende forutsetningen er at kildebeskatningen i stat B er tillatt i henhold til skatteavtalen.

Ved *ordinær kredit*, som er den metoden Norge benytter, så er fradraget begrenset oppad til det skattebeløp som stat A har beregnet på utenlandsinntekten som del av sin globalskatteberegning før noe fradrag er gjort, jf Mønsteravtalen artikkel 23b annen paragraf. Det vil si at dersom skattesatsen ved kildebeskatningen er høyere enn skattesatsen på globalinntekten, så må skattyter totalt betale mer i skatt enn om all inntekten var opptjent i bostedslandet (og kun beskattet der).

Dersom kildeskattesatsen derimot er lik som, eller lavere enn, den gjennomsnittlige skattesatsen beregnet på globalinntekten, som jo vanligvis vil være tilfellet der hvor Norge er bostedsland, så vil sluttskatten på kildebeløpet bli det samme uavhengig av hva den nærmere kildeskattesatsen er.

#### 2.4.3.2 Unntaksmetoden

Unntaksmetoden (også kalt fordelingsmetoden) er i dag mindre vanlig enn kreditmetoden. Unntaksmetoden må likevel benyttes der hvor skatteavtalen med det aktuelle land bestemmer at metoden skal benyttes på den aktuelle inntekten. Og i skatteavtalene med store nasjoner som Tyskland, USA, Pakistan, Tyrkia og Kina finner vi større eller mindre innslag av unntaksmetoden.

Unntaksmetoden framgår av Mønsteravtalen artikkel 23a, og går i korte trekk ut på at der hvor en inntekt i henhold til skatteavtalen kan kildebeskattes, så skal denne inntekten unntas fra beskatning i bostedsstaten. Det vil si at det ikke skal finne sted noen globalbeskatning på den aktuelle inntektspost selv om kildestatens skattesats skulle være lavere enn bostedsstatens. Det er dermed en fordel for skattyter som er bosatt i Norge, og som har inntekter fra utlandet, at det foreligger en skatteavtale som påbyr bruk av unntaksmetoden for de aktuelle inntektene hvis skattesatsen er lavere i kildelandet enn i Norge.

Den altoverveiende hovedregelen er at en skal benytte unntaksmetoden *med progresjonsforbehold*. At en utenlandsinntekt blir unntatt med progresjonsforbehold betyr at den unntatte utenlandsinntekten likevel tas med i beregningsgrunnlaget når skattesatsen for globalinntekten skal beregnes, men slik at selve skatten på den unntatte utenlandsinntekten faller bort. Det vil si at skattyter får en høyere skattesats på sine øvrige inntekter, enn dersom utenlandsinntekten hadde blitt utelatt fra beregningsgrunnlaget. Av alle Norges avtaler som benytter unntaksmetoden, så er det kun avtalen med Malaysia som ikke baserer seg på unntaksmetoden med progresjonsforbehold.

### **3 De ulike konstellasjonene av internrettslig og skatteavtalemessig bosted og rettsvirkningene herav**

Når en skiller mellom internrettslig og skatteavtalerettslig bostedsstatus oppstår det ulike konstellasjoner av de to statusene, og det kan derfor være greit å ha klart for seg de ulike kombinasjonene som kan oppstå, og hvilken betydning for skattleggingen det har.

Det finnes tre ulike varianter av bostedsstatus. For det *første* har en når skattyter er både internrettslig og skatteavtalemessig bosatt i Norge. For det *andre* har en når skattyter ikke er internrettslig bosatt i Norge (og derfor heller ikke skatteavtalemessig bosatt i Norge). Og for det *tredje* har en der hvor skattyter er internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalemessig bosatt i et annet land.

En situasjon som aldri vil oppstå er hvor skattyter ikke er bosatt i Norge etter internretten, men likevel bosatt i Norge etter en skatteavtale. Dette da internrettslig bostedsstatus i Norge er en forutsetning for å kunne ha skatteavtalemessig bosted i Norge, jf. Mønsteravtalen Art. 4 (1).

De tre ulike situasjonene omtales i punktene 3.1 til 3.3, og i punkt 3.4 oppstilles en figur som er ment å illustrere visuelt det som sies om global- og kildebeskatning i punktene 3.1 til 3.3.

#### **3.1 Internrettslig og skatteavtalemessig bosatt i Norge**

Den første situasjonen, og den som de aller fleste nordmenn befinner seg i, er at skattyter er internrettslig skattemessig bosatt i Norge, og heller ikke bosatt noe annet sted etter en skatteavtale. Denne situasjonen foreligger når skattyter verken har fått medhold i at han er

skattemessig utflyttet/emigrert etter internretten, eller i at han må anses bosatt i et annet land etter en skatteavtale.

Skattyter er her underlagt norsk globalskatteplikt. Dersom skattyter blir ilagt kildeskatt i et annet land må han evt. kreve fradrag i norsk skatt etter sktl. § 16-20 flg. Har Norge skatteavtale med landet som har ilagt skattyter kildeskatt, skal fradraget i norsk skatt gis i tråd med retningslinjene i skatteavtalen. Se punkt 2.4.3 ovenfor.

### 3.2 Internrettslig ikke bosatt i Norge (skattemessig emigrert)

Helt motsatt situasjon fra ovennevnte har en når skattyter har fått medhold i at hans internrettslige bostedsstatus har opphørt etter sktl. § 2-1, og at han derfor ikke lenger har alminnelig skatteplikt i Norge. (Evt. at skattyter aldri har vært skattemessig bosatt i Norge).

Her kan Norge ikke ilegge skattyter globalskatteplikt, og det blir kun tale om å eventuelt ilegge skattyter kildeskatt jf. sktl. § 2-3. Dersom Norge har skatteavtale med landet som skattyter evt. anses bosatt i må kildeskatten i tillegg til å ha hjemmel i norsk internrett også være i overensstemmelse med skatteavtalen.

### 3.3 Internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalemessig bosatt i et annet land

En situasjon som krever noen ekstra kommentarer er den der hvor skattyter er internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalemessig bosatt i et annet land. Denne situasjonen oppstår der hvor skattyter krever seg bosatt i et annet land etter skatteavtale og får medhold i dette. Situasjonen kan være at skattyter også (primært) krevde å bli ansett som utflyttet/emigrert men ikke fikk medhold i dette, eller den kan være at skattyter kun har krevd endring av bosted etter skatteavtale, og ikke har ønsket opphør av internrettslig bostedsstatus.

Det er ikke noe i veien for at skattyter er internrettslig bosatt i Norge, men skatteavtalerettslig bosatt i et annet land. Den skatteavtalerettslige statusen gjelder kun i forholdet mellom Norge og det andre landet som er del i avtalen. Den norske internrettslige bostedsstatusen består helt upåvirket ”i bunnen” helt til skattyter evt. har oppfylt vilkårene for skattemessig utflytting etter internretten, og deretter evt. krever slik skattemessig utflytting.

Den opplagte konsekvensen av at skattyter er bosatt i et annet land etter skatteavtale, er at Norge i spørsmål som reguleres av skatteavtalen kun kan skattlegge i kraft av å være kildeland, da det andre landet har enerett på globalskattelegging. Dette stiller seg likedan som i de tilfeller hvor Norge er kildeland fordi skattyter verken er internrettslig eller skatteavtalemessig bosatt i Norge (punkt 3.2).

Et par særlige forhold gjør seg derimot gjeldene der hvor skattyter er internrettslig bosatt i Norge, men bosatt i et annet land etter skatteavtale:

### 3.3.1 Betydning for retten til fradrag

Når skattyter her blir ilagt kildeskatt av Norge som kildeland, så har han som internrettslig bosatt i Norge rett til fulle fradrag. Dette gjelder både rentefradrag, minstefradrag, personfradrag og fribeløp for toppskatt. Andre personer, som ikke er internrettslig bosatt i Norge, vil til sammenligning kun ha begrenset eller ingen fradragsrett når de blir ilagt kildeskatt i Norge, jf. sktl. § 6-32 fjerde ledd, tredje punktum. En ser således her at det kan være til fordel for skattyter å havne i en posisjon hvor han er skatteavtalemessig bosatt i en annen stat, men fortsatt internrettslig bosatt i Norge.

### 3.3.2 Betydning ved videre flytting

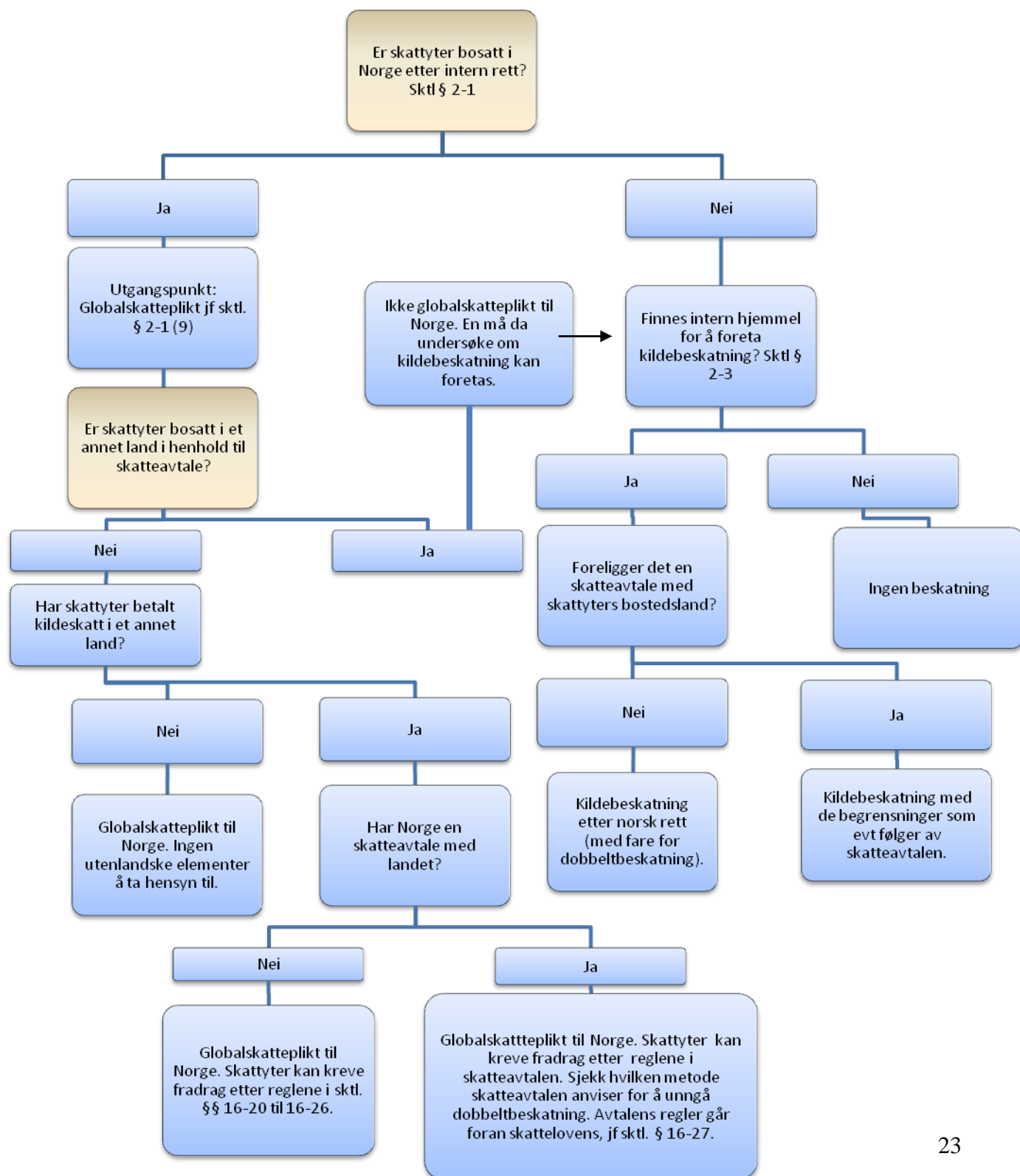
At skattyter ”underliggende” er bosatt i Norge etter norsk internrett mens han etter en skatteavtale er bosatt i et annet land, medfører også at dersom tilknytningsforholdet til det

andre landet endrer seg, slik at han ikke lenger kan anses skatteavtalemessig bosatt der, så skal han igjen behandles som fullt skattepliktig til Norge som bosatt her. Dette være seg dersom skattyter flytter fra det landet han har oppholdt seg i og tilbake Norge, eller eventuelt flytter til et annet land hvor han ikke blir skatteavtalemessig bosatt. Det kreves i disse tilfellene altså ikke at skattyter må oppfylle vilkårene etter innflyttingsreglene for å bli regnet som bosatt i Norge.<sup>8</sup> Skattyter er, og har hele tiden vært, internrettslig bosatt i Norge.

---

<sup>8</sup> Om dette Lignings-ABC2009: *Utland—allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt 2.7.1*

### 3.4 Figur til illustrasjon av bostedsbegrepenes plassering i beskatningsspørsmålet



## 4 Internrettens bostedsbegrep

Internrettens bostedsbegrep avgjør om det foreligger hjemmel til å beskatte en person som alminnelig skattepliktig i Norge. Alminnelig skatteplikt i Norge innebærer automatisk globalskatteplikt til Norge, jf sktl. § 2-1 (1) og (9). Internrettslig bostedsstatus er videre en forutsetning for eventuell skatteavtalemessig bostedsstatus i Norge. (Om dette se punkt 5.2.)

### 4.1 Skatteloven § 2-1

Når en person skal regnes som bosatt i Norge etter intern rett er regulert i sktl. § 2-1. Sktl. § 2-1 er bygd opp slik at første ledd sammen med niende ledd statuerer alminnelig skatteplikt og medfølgende globalskatteplikt for de som blir regnet som bosatt i landet. Annet ledd regulerer når en bosettelse oppstår via innflytting. Tredje til sjette ledd er så bestemmelsene som regulerer når en bosettelse opphører ved utflytting. De øvrige leddene inneholder ulike spesialbestemmelser som ikke vil bli behandlet.

Skattemessig utflytting og medfølgende opphør av bosted reguleres altså av sktl. § 2-1 tredje til sjette ledd, og det er disse reglene som er tema i det følgende.

Reglene om utflytting ble vedtatt ved lov av 6. juni 2003 nr. 36, og trådte i kraft 1. januar 2004. Tidligere fantes det ikke lovfestede regler om utflytting, og skattemessig utflytting ble i praksis formulert som det motsatte av innflytting. I Ot.prp.nr.42(2002-2003), som er forarbeidene til endringsloven, ble utflytting etter de tidligere ulovfestede reglene formulert som at: *"En persons skattemessige bosted i Norge opphører når vedkommende tar fast opphold i utlandet og har til hensikt å bli der ikke bare midlertidig (varig opphold i utlandet/emigrasjon). Hensikt om å ta varig opphold i utlandet foreligger når vedkommende har brutt sin faste tilknytning til Norge."* (side 37)



Videre het det i Ot.prp.nr.86(1997-1998), forarbeidene til selve Skatteloven, på side 33 at:  
”... det i hvert enkelt tilfelle må vurderes om vedkommende etter en helhetsvurdering har brutt tilknytningen til Norge. Ved vurderingen legges det blant annet vekt på om vedkommende beholder eiendom som kan tjene som bolig i Norge, hvor familien bor og lengden og hyppigheten av opphold i Norge.”

De samme momentene gjør seg gjeldende også i dag, men der hvor en tidligere måtte foreta en mer generell helhetsvurdering basert på ulovfestet rett, har en i dag mer konkrete retningslinjer å gå etter. Før nye § 2-1 kom var det alminnelig enighet om at det stiltes strenge krav etter både rettspraksis og teori for å konstatere at skattyter ikke lenger skal anses som bosatt i Norge.<sup>9</sup> Og da det var ikke noe formål med lovfesting av utflytterreglene at det skulle bli enklere å få medhold i opphør norsk internrettslig bostedsstatus, må det derfor legges til grunn en tilsvarende streng bedømmelse ved dagens vurdering som ved den tidligere mer helhetsbaserte vurderingen. Formålet med lovfesting var å få lettere praktiserbare regler som bidrar til større grad av ensartet praksis og som samtidig er mindre ressurskrevende for ligningsmyndighetene å praktisere.<sup>10</sup>

4.2 Tre krav som må innfris for at skattyter skal anses som skattemessig emigrert  
En anser det tradisjonelt sett for å være tre krav som må være oppfylt for at skattyter skal kunne anses som skattemessig utflyttet, jf. sktl. § 2-1 (3). For det *første* må skattyter ha tatt fast opphold i utlandet, for det *andre* så må skattyter ikke ha oppholdt seg mer enn 61 dager i Norge i løpet av inntektsåret, og for det *tredje* så kan ikke skattyter eller hans nærmeste disponere fast bolig i Norge.

---

<sup>9</sup> Jf. Utv.2005.s.1317 med videre referanse til Rt.1927.s.559. Se også Harboe og Hobbelhagen, Skattespørsmål ved flytting, side 99, med videre henvisninger.

<sup>10</sup> Jf. Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.53.

#### 4.2.1 Skattyter må ha tatt fast opphold i utlandet

Det første kravet som nevnes i § 2-1 (3) er kravet til at skattyter ”*tar fast opphold i utlandet*”. I Lignings-ABC 2009 forutsettes det at kravet henviser til skattyters *hensikt* med tanke på oppholdets lengde.<sup>11</sup> Det er altså den planlagte lengden på utenlandsoppholdet en er ute etter. Det er i henhold til Lignings-ABC hensikten på flyttetidspunktet som er avgjørende, og det antydes at et planlagt opphold på mer enn fem år er tilstrekkelig. Til sist heter det i Lignings-ABC at dersom skattyter ikke kan gi noe svar på om oppholdet vil bli midlertidig eller fast så anses han ikke for å ha tatt fast opphold i utlandet.

Det kan derimot settes et spørsmålsteget ved om det foreligger rettskildemessig grunnlag for å legge et slikt subjektivt hensiktskrav inn i kravet til at skattyter tar fast opphold i utlandet. Og om ikke kravet til at skattyter tar fast opphold i utlandet, i lys av bakgrunnen for lovfestingen i 2003, må reduseres til kun å være en referanse til det tidspunktet hvor skattyter fysisk flytter ut av landet. Spørsmålet har (hittil) ikke kommet opp i rettspraksis.

Etter den ulovfestede rett som forelå før lovfestingen av utflyttingsreglene krevdes det at skattyter hadde til hensikt å bosette seg varig i utlandet, jf Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.37 og Ot.prp.nr.86(1997-1998)s.33 (sitert under punkt 4.1). Det var nettopp et av hovedkravene for å anses som skattemessig utflyttet at skattyter hadde til hensikt å bli værende i utlandet etter at han hadde tatt fast opphold der. Men dette hensiktskravet er ikke det samme hensiktskravet som en i følge Lignings-ABC skal oppstille på bakgrunn av dagens regler.

For det første er det verdt å merke seg at det å ta fast opphold i utlandet, og det å ha hensikt om å bli værende, ifølge forarbeidene til lovendringen var to ulike momenter etter den

---

<sup>11</sup> *Utland—allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt 2.3.5*

dagjeldende ulovfestede rett.<sup>12</sup> (*”En persons skattemessige bosted i Norge opphører når vedkommende tar fast opphold i utlandet og har til hensikt å bli der ikke bare midlertidig ... ”*). Slik at en i dag innfortolker et hensiktskrav i en ordfrase som tidligere helt klart ikke innholdt noe hensiktskrav. For det andre, og kanskje mer vesentlig, er det at en etter den tidligere ulovfestede rett anså skattyter for å ha til hensikt å ta varig opphold i utlandet når han hadde *”brutt sin tilknytning til Norge”*, og at om han hadde brutt sin tilknytning til Norge berodde på en helhetsvurdering som blant annet skulle baseres på: *”(...) om vedkommende beholder eiendom som kan tjene som bolig i Norge, hvor familien bor og lengden og hyppigheten av opphold i Norge.”* jf. Ot.prp.nr.86(1997-1998)side 33. Poenget er her at kravet til hensikt, som er et subjektivt begrep, tidligere skulle avgjøres basert på objektivt konstaterbare forhold. Men at disse objektive forholdene i dag, etter lovfestingen, er selvstendige momenter som skal vurderes ved siden av kravet om at skattyter må ha tatt fast opphold i utlandet. De momenter som tidligere utgjorde *bevisfakta* under den overordnede vurderingen av om hensikt forelå, er i dag skilt ut, og med dette gjort til egne *rettsfakta*. (Som redegjøres for i punkt 4.2.2 og 4.2.3)

Spørsmålet blir altså om det er grunnlag for å innfortolke et krav om hensikt i kravet til at skattyter må ha tatt fast opphold i utlandet. Hvilken hensikt som forelå hos skattyter på flyttetidspunktet vil ikke kunne belyses av noen objektivt konstaterbare momenter, og vil således være et rent subjektivt moment. Det en i praksis krever er da at skattyter på flyttetidspunktet har gjort seg opp en formening i sin bevissthet om at utenlandsoppholdet vil bli på mer enn fem år, og at dette må kunne fastslås fra skattemyndighetenes side. For at dette ikke skal bli en ren gjetning fra skattemyndighetenes side så må kravet nødvendigvis bli at skattyter uttrykkelig gir uttrykk for sine hensikter på flyttetidspunktet, ellers vil en i ettertid aldri kunne fastslå at skattyter hadde den nødvendige hensikt på flyttetidspunktet. En kan definitivt spørre seg om hvor givende det vil være å oppstille et slikt krav.

---

<sup>12</sup> Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.37. Se sitert tekst under punkt 4.2(i avhandlingen).

Videre, og i tilknytning til bakgrunnen for lovfestingen/endringen av utflytterreglene, finner en enda et moment som taler for at en ikke bør oppstille noe krav til hensikt. I

Ot.prp.nr.42(2002-2003) heter det nemlig på side 39, under overskriften ”*Behovet for endringer*”, at: ”Når det gjelder kravene til hensikt om å ta (ikke bare midlertidig) opphold i Norge eller utlandet, for henholdsvis etablering og opphør av bosted i Norge, kan det være et problem at det i dag er vanlig å tilbringe lengre eller kortere perioder av livet i andre land enn Norge, uten at det nødvendigvis foreligger noen klar hensikt m.h.t hvor lenge eller hvor mye vedkommende skal være det ene eller annet sted.” (understreket her).

Og det samme framgår uttrykkelig av Finansdepartementets høringsnotat av 30. august 2001, hvor det under punkt 1 sies rett ut at: ”*Bostedsbestemmelsen i skatteloven har stått uendret siden 1955. En svakhet ved dagens regel er at det knyttes virkninger til vedkommende persons hensikt.*” Det ble altså ansett for å være en svakhet ved de dagjeldende reglene at en oppstilte et krav om at skattyter måtte ha til hensikt å oppholde seg varig i utlandet for at det skulle bli aktuelt å anse skattyter som utflyttet. Det fordi det har blitt stadig vanligere at en ikke nødvendigvis bestemmer seg på forhånd om hvor varig et utenlandsopphold skal være, og at det vil være uheldig om manglende oppgjort formening på forhånd skal stå i veien dersom det senere viser seg at oppholdet blir (lang)varig. Det heter videre i odelstingsproposisjonen at: ”*Med hensyn til rettsanvendelsen, er det uheldig at gjeldende regler inneholder både et subjektivt og et skjønnsmessig vurderingstema, selv om kravet til hensikt kan sannsynliggjøres gjennom objektive forhold.*”. Kravet til hensikt forsvares altså ved at det kan sannsynliggjøres gjennom objektive forhold. Når disse objektive forhold etter dagens regler utgjør egne rettsfakta, så er det ikke mye som tilsier at en bør oppstille et krav til hensikt.

Som et siste ledd i denne sammenheng kan det vises til side 46 i Ot.prp.nr.42(2002-2003), hvor det nokså tydelig framgår at opphold og bolig i Norge er de eneste elementene som skal vektlegges når skattyter har flyttet til utlandet: ”Departementet foreslår derfor at opphold i riket og bolig er de eneste momentene som skal tas i betraktning i forbindelse med opphør av skattemessig bosted. Det foreslås at skattemessig bosted opphører for en person som tar fast opphold i utlandet og godtgjør at vedkommende eller hans nærstående

*verken eier, leier eller på annen måte disponerer bolig i Norge eller oppholder seg her i mer enn 61 dager i det inntektsåret vedkommende tar fast opphold i utlandet eller inntektsåret etter.* ” (understreket her).

Det må etter dette være forsvarlig å hevde at kravet til at skattyter skal ha tatt fast opphold i utlandet ikke innebærer annet enn at skattyter faktisk har flyttet ut av landet, og at det er opp til de to øvrige vilkårene å belyse om utflyttingen er av en slik art at den kan kalles varig eller ikke. Det vil ganske enkelt være meningsløst om skattyter som bosetter seg i utlandet, og ender opp med å bli boende i en lengre periode (og oppfyller de to objektive vilkår), skal nektes å bli ansett som utflyttet som ”straff” fordi han på flyttetidspunktet ikke visste hvor langvarig utenlandsoppholdet ville bli.

Et annet spørsmål i denne forbindelse, er om det kreves at skattyter har tatt fast opphold i et bestemt land, eller om det er tilstrekkelig at han har tatt opphold utenfor Norges grenser. Spørsmålet er ikke berørt i forarbeidene. En tolkning av ordlyden, ”*i utlandet*”, tilsier at en trolig har ment å referere til utlandet kun som en motsats til *i Norge*, slik at det ikke kreves at oppholdet tas i et bestemt land. Det ville vært enkelt å presisere ordlyden til å uttrykkelig gjelde én stat. Dessuten er det overordnede spørsmålet om skattyter har brutt tilknytningen til Norge, og ikke om han har opprettet en sterkere tilknytning til et annet land. Som det heter i høringsutkastet til den nye bestemmelsen: ”*Det fremgår av praksis at det avgjørende ikke er hvorvidt vedkommende har etablert seg med hjem m v i utlandet, men hvilken tilknytning vedkommende har til Norge.*”<sup>13</sup> Og videre i høringsutkastet uttales det, i relasjon til en diskusjon om en i tvilstilfeller (for om tilknytningen til Norge var brutt) skulle oppstille et krav til dokumentasjon fra andre lands myndigheter på tilknytning dit, at: ”*I tillegg ville et slikt dokumentasjonskrav være urimelig strengt i forhold til personer som*

---

<sup>13</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 30. august 2001. Punkt 2.5.

*flytter fra Norge uten å etablere seg fast i noen annen stat.*”.<sup>14</sup> Noe dokumentasjonskrav ble derfor ikke innført. Det forutsettes således mer eller mindre uttrykkelig at det ikke er noe krav til at oppholdet begrenser seg til en bestemt stat. Ut i fra disse betraktningene er det naturlig å anta at det kun kreves at skattyter har tatt fast opphold utenfor Norges grenser, og at det ikke må påvises opphold i et bestemt land.<sup>15</sup>

#### 4.2.2 Skattyter må ha overholdt maks tillatt opphold i Norge under emigreringen

##### 4.2.2.1 Generell regel

Det framgår av sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav a) og b), at den som ønsker å emigrere fra Norge ikke kan oppholde seg i landet i mer enn 61 dager i løpet av inntektsåret han ønsker å emigrere. I beregningen av antall dager så skal ethvert opphold i Norge medregnes, enten det er et helt døgn eller bare deler av et døgn.<sup>16</sup> Det er antall oppholdsdager hele det året en ønsker å anses som skattemessig utflyttet som er avgjørende, slik at også antall oppholdsdager før det tidspunkt en flytter til utlandet må medregnes. En kan altså aldri anses som skattemessig utflyttet et år hvor en har oppholdt seg mer enn 61 dager i landet. Om en faktisk blir ansett som utflyttet det året en oppfyller kravet til antall tillatte oppholdsdøgn avhenger av om, og eventuelt til hvilket tidspunkt, en oppfyller de øvrige vilkårene knyttet til utflytting. Om tidspunktet for utflytting, se punkt 4.3 nedenfor.

Tidligere (før 2004) hadde en ulike krav for henholdsvis pensjonister og andre personer. Maks antall tillatte oppholdsdager var for pensjonister inntil tre måneder, mens det for øvrige personer ikke var oppgitt noe konkret tall, men det lå vanligvis lavere enn for pensjonister. Dagens regler gjør ikke noen forskjell på ulike typer skattytere, og grensen på maks 61 dager gjelder for alle skattytere.

---

<sup>14</sup> Finansdepartementets høringsnotat av 30.august 2001. Under punkt 4.2.2.8.

<sup>15</sup> Slik også Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, s.124.

<sup>16</sup> Jf. Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.46.

#### 4.2.2.2 Særregel for personer som har vært bosatt i Norge i minst ti år

For personer som har vært bosatt i Norge i minst ti år på det tidspunktet de ønsker å emigrere skattemessig, så gjelder det særlige og strengere regler med tanke på tillatt opphold i Norge, jf sktl. § 2-1 tredje ledd bokstav b). Men selv om denne regelen i loven er formulert som en særregel, så gir dette ikke et helt riktig bilde av realiteten. De aller fleste nordmenn vil nemlig ha vært skattemessig bosatt i Norge i minst ti år når det blir snakk om å emigrere skattemessig. Lovens systematikk vil likevel bli fulgt her.

De strengere reglene innebærer at kravet til maks 61 oppholdsdager i utflyttingsåret blir utvidet til å gjelde også for de tre årene som følger utflyttingsåret, slik at utflytting ikke kan finne sted før kravet til opphold er oppfylt også for disse tre årene. Dette medfører at utflytting for denne gruppen tidligst kan skje fra og med 1. januar i år 5, dersom en tenker på utflyttingsåret som år 1, og de tre mellomliggende årene som år 2, 3 og 4.

De eventuelle ti årene med bosettelse i Norge regnes fra dato til dato, og ikke i hele inntektsår eller lignende. Det kreves i henhold til forarbeidene ikke at de ti årene med bosettelse har vært sammenhengende, men der hvor skattyters bosettelse er delt i flere perioder skal det telles hvor mange hele måneder med opphold han har.<sup>17</sup> Om det sistnevnte betyr at en person som er bosatt kun deler av en måned i starten eller slutten av en bosettelsesperiode slipper å få disse dagene telt med, eller om slike overskuddsdager eventuelt slås sammen til hele måneder er ikke problematisert i forarbeidene. Men når det i forarbeidene snakkes om hele måneder, så taler vel dette for at det faktisk er kun hele måneder som skal tas med, og at eventuelle overskuddsdager faller bort.

---

<sup>17</sup> Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.49.

Grunnen til at en har strengere regler for utflytting for personer som har vært bosatt i riket i minst ti år, er for det første at en dermed legger seg på linje med en rekke andre europeiske land hva gjelder strenghet på utflyttingsregler.<sup>18</sup> Strengere regler gjør det vanskeligere for personer med sterk tilknytning til landet å bli ansett som utflyttet, og bidrar således til å opprettholde statens skattefundament. For det andre, og kanskje etter hvert som en mer naturlig innfallsvinkel, så innebærer ti-års-grensen i realiteten en unntaksregel for personer som har vært bosatt i Norge i kortere tid enn ti år. Og i og med at en stor del av skattytere som er skattemessig bosatt i Norge, men ikke har vært skattemessig bosatt i Norge i så mye som ti år, er utenlandske statsborgere på arbeidsopphold her, får regelen dermed preg av å være en unntaksregel for nettopp denne gruppen. En slik unntaksregel gjør det enklere for norske bedrifter å tiltrekke seg høykompetente utenlandske arbeidstakere, da disse kan ta forholdsvis lange arbeidsopphold her uten å få årevis med bostedsskatteplikt som ”etterslep” ved retur til hjemlandet.

#### 4.2.3 Skattyter og hans nærmeste kan ikke disponere bolig i Norge

Det tredje kravet som må være oppfylt for at skattyter skal kunne anses som skattemessig utflyttet er at verken han eller hans nærmeste disponerer bolig i Norge. Dette kravet er regulert i sktl. § 2-1 tredje til sjette ledd, og er det punktet som oftest skaper problemer og tvilsspørsmål i praksis.

Utgangspunktet er enkelt nok, og det er at kravet er absolutt: *”Bostedet opphører uansett ikke før det tidspunkt personen eller dennes nærstående ikke lenger disponerer bolig i riket.”* jf. sktl. § 2-1 tredje ledd, bokstav a), annet punktum. Problemene knytter seg til å definere hva som skal regnes som bolig, og videre hva det vil si å disponere slik bolig, og dette vil bli behandlet i det følgende. Hva som menes med nærstående skaper ikke de samme problemene som de to førstnevnte, men skal likevel omtales innledningsvis.

---

<sup>18</sup> Jf. Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.49.



#### 4.2.3.1 Hva som ligger i begrepet nærstående

*”Med nærstående menes en persons ektefelle, samboer eller mindreårige barn”* jf. sktl. § 2-1 fjerde ledd. Begrepet nærstående er således uttømmende definert i loven, men trenger enkelte presiseringer.

Det kan nevnes at med ektefelle så menes i henhold til forarbeidene<sup>19</sup> også registrert partner, jf lov av 30. april 1993 nr. 40 om registrert partnerskap. Videre må begrepet ektefelle samtidig undergis en innskrenkende fortolkning, ved at ektefelle som en er separert fra ikke omfattes av nærstående-begrepet.<sup>20</sup> Denne innskrenkende fortolkningen foretas da det vil være lite rimelig dersom en skattyter skal være forhindret fra å emigrere skattemessig fordi hans fraseparerte ektefelle eier bolig i Norge. Den samme innskrenkende fortolkningen må legges til grunn når mindreårig barn bor sammen med fraseparert ektefelle eller samboer, eller annen omsorgsperson som for skattyter ikke er nærstående. Det mindreårige barnet regnes i disse tilfellene ikke for å disponere bolig i lovens forstand.<sup>21</sup>

#### 4.2.3.2 Hva som ligger i begrepet bolig

Hva som ligger i begrepet bolig er definert i lovens § 2-1 sjette ledd.

I § 2-1 sjette ledd, første punktum, bokstav a), heter det innledningsvis at som bolig regnes alle boenheter med innlagt helårs vann og avløp.

Utgangspunktet er altså at alle boenheter som det går an å bo i året rundt regnes som bolig. Dermed vil en skattyter som eier/leier/disponerer en slik boenhet i utgangspunktet ikke kunne anses som utflyttet, uavhengig av hvordan boenheten brukes. I Ot.prp.nr.42(2002-2003), side 46 og 47, understrekes det at alle boenheter som har innlagt helårs vann og

---

<sup>19</sup> Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.48.

<sup>20</sup> Jf. Lignings-ABC2009:Utland–allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt 2.3.7

<sup>21</sup> Jf. Finansministerens svar i Stortingets spørretime inntatt i Utv.2004.s.530b.

avløp, og som funksjonelt kan likestilles med tradisjonelle boliger som eneboliger og leiligheter, omfattes av boligbegrepet. Det nevnes spesifikt at husbåter og andre mobile enheter etter omstendighetene kan regnes som bolig dersom de *”etter alminnelig oppfatning er egnet til å tjene som fast bolig”*, men at campingvogner av vanlig størrelse og anleggsbrakker vanligvis ikke vil regnes som bolig. Boligbegrepet er dermed i utgangspunktet nokså vidt, og det er nødvendig med begrensninger av begrepet for å unngå at hytter og andre fritidsboliger omfattes av lovens boligbegrep. Det skal nemlig være mulig å regnes som utflyttet selv om en disponerer en fritidsbolig i landet.

I siste del av sktl. § 2-1 sjette ledd bokstav a) heter det således at slik boenhet (helårs vann og avløp osv.) likevel ikke skal regnes som bolig dersom reguleringsplan, arealplan, eller andre offentligrettslige regler på utflyttingstidspunktet bestemmer at boenheten ikke kan benyttes som bolig. Loven tar med dette altså sikte på å luke ut fritidsboliger fra boligbegrepet, ved at boenheter regulert til fritidsformål ikke automatisk regnes som bolig. Ved å legge den offentligrettslige statusen på utflyttingstidspunktet til grunn for hele utflyttingsperioden, så unngår en uheldige virkninger ved eventuell omregulering til boligformål i løpet av utflyttingsperioden.

Til sikkerhet for at også boenheter som skattyter faktisk har benyttet som fritidsbolig skal regnes som nettopp det, uavhengig av boenhetens art og offentlige reguleringer, så har en i § 2-1 sjette ledd, annet punktum, en regel som videre utvider kretsen av boenheter som ikke regnes som bolig, og denne regelen er basert utelukkende på skattyters bruk av boenheten. Her heter det at en boenhet likevel ikke skal regnes som bolig dersom den er anskaffet minst fem år før året skattyter tar opphold i utlandet, og i denne femårsperioden ikke har vært benyttet som bolig av verken skattyter eller hans nærstående. Regelen innebærer at en hver form for boenhet, det være seg enebolig i boligstrøk, hytte regulert til boligformål eller en hvilken som helst annen boenhet kan bli betraktet som fritidsbolig dersom den har vært brukt som det, og kun det, i minst fem år før året skattyter flytter til utlandet. Denne regelen innebærer også at en boenhet som vanligvis ville blitt betraktet som bolig, men som av skattyter har vært betraktet som en ren kapitalplassering, kan unntas fra boligbegrepet.

At en boenhet skal betraktes som en kapitalplassering forutsetter på samme måte som for fritidsboligen at boenheten ikke har blitt brukt som bolig av skattyter i løpet av de siste fem årene før utflyttingsåret, men vært leid ut, stått tom eller lignende. Om en boenhet blir betraktet som fritidsbolig eller kapitalplassering har ingen selvstendig betydning; det er skillet mellom bolig og ikke-bolig som er avgjørende.

Som en motsats til regelen i § 2-1 sjette ledd annet punktum, finner en i § 2-1 sjette ledd, første punktum, bokstav b), en regel som *utvider* kretsen av boenheter som skal regnes som bolig basert på faktisk bruk. Her heter det nemlig at uavhengig av om en boenhet regnes som bolig eller ikke i henhold til beskrivelsen av bolig i bokstav a) (helårs vann og avløp, offentlig regulering osv.), så skal en boenhet regnes som en bolig dersom skattyter faktisk benytter den som bolig. Disponerer derfor skattyter en hytte som han faktisk bruker som fast bolig i det tidsrommet hvor han ønsker å anses som utflyttet, så regnes hytta for å være en bolig når en skal avgjøre om skattyter disponerer bolig.

De to bruksreglene i ulik retning medfører således at boligreglene har en objektiv og en subjektiv side. Den objektive siden, som en må ta utgangspunkt i, består i beskrivelsen av hvilke typer boenheter som vanligvis skal regnes som bolig (helårs vann og avløp, med presiseringer i forarb.). Dette kan så modifiseres med enda et objektivt element, nemlig dersom boenheten er regulert som fritidsbolig. Disse to momentene utgjør utgangspunktet for vurderingen av om skattyter disponerer bolig.

Deretter må en, uavhengig av om en hittil har konkludert med at boenheten er bolig eller ikke, se på om det er særlige trekk ved skattyters bruk av boenheten som enten tilsier at en boenhet som i henhold til de objektive reglene blir regnet som bolig, ikke bør regnes som det likevel. Eller, at en boenhet som etter de objektive reglene ikke ble regnet som bolig, likevel bør regnes som det.

Det er viktig å merke seg at det kreves mer for at faktisk bruk skal innskrenke boligbegrepet til skattyters gunst, enn for at den skal utvide det til skattyters ugunst. I

førstnevnte tilfelle kreves det som nevnt at (ikke-)bruken har vært konsekvent i de siste fem årene.

#### 4.2.3.3 Når en regnes for å disponere bolig

Hva som ligger i å disponere bolig er undergitt en relativt kort, men vid definisjon i loven: ”Med å disponere bolig menes å direkte eller indirekte eie, leie eller på annet grunnlag ha rett til å bruke bolig.” jf. sktl. § 2-1 femte ledd. At lovens definisjon er vid innebærer at kravene for å anses for ikke å disponere bolig er strenge, og praksis viser også at skattemyndighetene praktiserer regelen strengt.

I høringsutkastet til lovendringen redegjorde departementet for hva som skulle ligge i å ”eie eller disponere bolig”, da det opprinnelig ikke var planlagt å ta inn noen definisjon av begrepet i loven. Men i odelstingsproposisjonen kom en fram til at de prinsipper som ble oppstilt i høringsutkastet vedrørende hva som skulle ligge i å eie eller disponere bolig, burde lovfestes gjennom en definisjon.<sup>22</sup> Loven definerer som kjent hva som ligger i å ”disponere bolig”. Men det at ordet *eie* er tatt ut av det begrepet som defineres, er ikke et uttrykk for at høringsnotatets forutsetninger ikke har gyldighet, jf forarbeidene selv: ”Departementet foreslår å lovfeste prinsippene i høringsutkastet gjennom en definisjon av å disponere bolig”. At ordet *eie* ble tatt ut var snarere bare en konsekvens av at en ønsket å kunne operere med et enkelt begrep. Det kan likevel være greit å ha denne forhistorien klart for seg når en leser forarbeidenes premisser, da det ellers kan virke noe rart at ordet *disponere* benyttes som en motsats til det å *eie*, i det som oppfattes å være en forklaring av begrepet å *disponere bolig*. Så selv om ordbruken derfor virker inkonsekvent, så vil de retningslinjene som trekkes opp ha relevans.

I forarbeidene<sup>23</sup> heter det at alt eierskap omfattes, uavhengig av om personen eier boligen alene eller sammen med andre, og uavhengig av om boligen eies direkte eller indirekte (for

---

<sup>22</sup> Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.48.

<sup>23</sup> Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.48.

eksempel gjennom et aksjeselskap). Det forutsettes imidlertid at der hvor vedkommende eier boligen sammen med noen, eller indirekte, at eierskapet må gi vedkommende rett til å bruke boligen til boligformål for at han skal regnes for å eie bolig. Eier skattyter eksempelvis aksjer i et eiendomsinvesteringsselskap, så vil ikke han regnes for å eie bolig i § 2-1s forstand så lenge ikke aksjen gir en spesifikk rett til å føye over selskapets boliger.

I tilknytning til eierskap sier forarbeidene uttrykkelig at: ”*Der vedkommende eier en boenhet, vil det ikke spille noen rolle om han eller hun disponerer den.*”. I dette ligger at når det foreligger et eierskap som i teorien gir vedkommende en mulighet til å benytte seg av boligen, så spiller det ingen rolle om han faktisk benytter seg av denne muligheten. Det vil ved eierskap være irrelevant om boligen faktisk står tom eller om den leies ut til andre på lengre eller kortere sikt eller benyttes på noen annen måte, eierskapet i seg selv er tilstrekkelig til å fastslå at skattyteren disponerer bolig. Å eie en bolig som er langtidsutleid på uoppsigelig kontrakt vil derfor i utgangspunktet stå i veien for å kunne emigrere skattemessig, og her er vurderingen etter de interne reglene derfor langt strengere enn den tilsvarende vurdering som foretas etter skatteavtalene (se punkt 5.3.1.1). Men selv om forarbeidene legger opp til at eierskap i seg selv er nok til å konstatere at skattyter disponerer bolig, så kan en stille seg spørsmålet om det er i tråd med ordlyden i loven (”*disponere*” og ”*rett til å bruke bolig*”) å si at skattyter disponerer en bolig hvis denne er langtidsutleid på uoppsigelig kontrakt. Spørsmålet har etter vitende ikke kommet på spissen ved spørsmål om internrettslig bostedsstatus, men har flere ganger vært tema ved vurderingen etter skatteavtalene. Det har i sistnevnte tilfeller stadig oftere i den senere tid blitt konstatert at skattyter ikke disponerer fast bolig i Norge dersom boligen er utleid på langtidskontrakt uten muligheter for rask oppsigelse, og en kan spørre seg om ikke de samme synspunktene til en viss grad vil gjøre seg gjeldende også på internrettens område. Men det er langt fra gitt at vurderingen etter internretten vil bevege seg i samme retning, da vurderingen her er underlagt et overordnet spørsmål om skattyter kan sies å ha brutt med hjemlandet, og en legger langt større vekt på hvor permanent utflyttingen synes å være. Dessuten står norske lovgivningsmyndigheter relativt fritt til å presisere hva en ønsker at innholdet i regelen skal være, i motsetning til når det er snakk om å tolke en folkerettslig

traktat, hvor en er langt mer bundet når det gjelder hva en kan legge i ordlyden. (Se som nevnt punkt 5.3.1.1 om vurderingen av det samme vilkåret etter skatteavtalene).

Til illustrasjon for at vurderingen etter internretten er streng kan det vises til Borgarting Lagmannsretts dom av 08.11.2005 (Utv.2005s.1317). Her hadde et ektepar flyttet til Spania, og ønsket å anses som skattemessig emigrert fra flyttetidspunktet. De fikk ikke medhold i dette da leiligheten de eide i Norge, som på flyttetidspunktet var lagt ut for salg, enda ikke var blitt solgt. Retten uttalte at: *”Så lenge leiligheten ikke var solgt, kunne salgsoppdraget når som helst avsluttes.”*. Det ble videre slått fast at det faktisk at leiligheten var blitt belånt for å finansiere den nye boligen heller ikke førte til at salgsoppdraget ikke kunne reverseres: *”Ved å selge boligen på Tenerife ville det åpenbart være midler til å nedbetale pantelånet på eiendommen i Y Allé.”*. Ekteparet kunne dermed ikke oppnå status som utflyttet før leiligheten faktisk var solgt.

Når det gjelder disposisjon av bolig på annet grunnlag enn eierskap nevner forarbeidene<sup>24</sup> tradisjonelle leieforhold og formaliserte bruksretter som hovedeksempler. Videre heter det at en faktisk disposisjonsadgang også vil regnes som disposisjon i de tilfeller hvor det ikke foreligger noe formelt eierskap eller leieforhold, men personen har adgang til å benytte boenheten på samme måte som en eier eller leietaker ville hatt. Dette kan typisk være tilfellet dersom skattyter overdrar en bolig til voksne barn, og har fri adgang til å benytte boligen som om den var ens egen ved sine opphold i Norge.

#### 4.3 Tidspunkt for opphør av skattemessig bosted

Dersom alle tre ovennevnte vilkår er oppfylt, så vil skattyters bostedsstatus i Norge opphøre. Det nærmere tidspunkt for opphøret av bostedsstatusen avhenger av i hvilken rekkefølge vilkårene oppfylles. Det er ulike regler for når bostedsstatusen opphører ut i fra hvor lenge skattyter har vært skattemessig bosatt i Norge, dette følger av skillet på om skattyter har vært bosatt i Norge i mer eller mindre enn ti år.(Se punkt 4.2.2.2)

---

<sup>24</sup> Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.48.

#### 4.3.1 Når skattyter har vært bosatt i landet i mindre enn 10 år

For personer som har vært bosatt i Norge i mindre enn ti år gjelder hovedregelen i § 2-1 tredje ledd bokstav a). For denne gruppen kan skattemessig bosted i Norge opphøre fra og med den dagen skattyter forlater landet. Forutsetningen er at skattyter ikke oppholder seg i Norge mer enn 61 dager i løpet av dette året, og at han oppgir boligen i Norge senest idet han flytter ut. Dersom skattyter ikke oppfyller kravet til maks 61 dagers opphold dette året, vil han anses utflyttet fra og med 1. januar det første påfølgende året hvor han oppfyller kravet til opphold, forutsatt at han fortsatt har fast opphold i utlandet og ikke disponerer bolig i Norge.

Uavhengig av rekkefølgen på de to sistnevnte, så er regelen at når skattyter oppfyller kravet til maks tillatt opphold i Norge et år, så regnes han som utflyttet dette året, fra den dato som inntreffer senest av at han tar fast opphold i utlandet, og at han ikke lenger disponerer bolig i Norge.<sup>25</sup>

#### 4.3.2 Når skattyter har vært bosatt i landet i ti år eller mer

Når skattyter har vært bosatt i Norge i ti år eller mer, så følger det av § 2-1 tredje ledd bokstav b) at opphør av bosted ikke kan skje før etter utløpet av det tredje inntektsåret etter det inntektsåret skattyter tar fast opphold i utlandet. Det vil si at dersom skattyter tar fast opphold i utlandet i år 1, så kan han tidligst regnes som ikke bosatt fra og med 1. januar i år 5. Forutsetningen er at skattyter har overholdt oppholdsbegrensingen på 61 dager i år fem og alle de tre mellomliggende årene og heller ikke disponert bolig i Norge i denne perioden. Dersom skattyter ikke skulle oppfylle et eller flere av vilkårene et år, er han tvunget til å ”begynne på nytt”, slik at året hvor vilkårene ikke ble innfridd blir som år 1 å regne.

---

<sup>25</sup> Jf. Ot.prp.nr.42(2002-2003)s.46.

## 5 Skatteavtalenes bostedsbegrep

Skatteavtalenes bostedsbegrep avgjør fordelingen mellom avtalestatene hva gjelder hvem som har retten til globalbeskatning, og hvem som er henvist til å foreta kildebeskatning. Det er en forutsetning for å kunne ende opp som skatteavtalemessig bosatt i Norge at skattyter er internrettslig skattemessig bosatt i Norge.

Skatteavtalenes bostedsbegrep er til forskjell fra internrettens bostedsbegrep ikke noe enhetlig begrep, noe som kommer av at skatteavtalenes utforming varierer fra avtale til avtale. Men selv om det kan være variasjoner i hvordan artikkelen om bosted er formulert i avtalene, så benytter de aller fleste avtaler en eksakt kopi av Mønsteravtalens bostedsbestemmelse. En kan derfor likevel i stor grad snakke om et felles skatteavtalerettslig bostedsbegrep, og foreta en behandling av bostedsbegrepet som har gyldighet for de aller fleste skatteavtaler som Norge er part i.

### 5.1 OECDs mønsteravtale Artikkel 4

De aller fleste av Norges skatteavtaler inneholder som nevnt en eksakt kopi av Mønsteravtalens artikkel 4, og gjennomgangen av skatteavtalenes bostedsbestemmelse(r) vil derfor i all hovedsak bli foretatt med utgangspunkt i Mønsteravtalens artikkel 4. Den praksis som vil bli brukt for å belyse praktiseringen av reglene, baserer seg imidlertid på den enkelte skatteavtale, men dersom det refereres til praksis som baserer seg på en bostedsartikkel som avviker fra mønsteravtalens vil dette bli gjort oppmerksom på.

Mønsteravtalens Artikkel 4 inneholder tre paragrafer, hvorav de to første er relevante for personlige skattytere. Første paragraf oppstiller hovedregelen om bosted, og bestemmer at skattyter skal anses bosatt i det landet hvor han etter landets internrett anses bosatt. Andre paragraf, som en nokså ofte må ty til, bestemmer at dersom skattyter er bosatt i to ulike land etter første paragraf, så skal skattyter bestemmes bosatt i ett av dem etter en vurdering av en rekke nærmere angitte kriterier.



## 5.2 Utgangspunkt: Internrettslig bostedsstatus avgjørende. Art. 4 (1).

Utgangspunktet er at skattyter skal anses som skatteavtalemessig bosatt i den staten hvor han er skattepliktig som bosatt etter internretten, jf Mønsteravtalen Art. 4 (1). I Art. 4 (1) heter det således at bosatt (*resident*) i et land er den som ”*under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, (...) or any other criterion of similar nature*”. Bostedsbegrepet er med andre ord knyttet til det å være alminnelig skattepliktig i et land som følge av ens bostedsstatus, og i dette ligger en avgrensning mot det å kun være skattepliktig i et land grunnet kildebeskatning. Alminnelig skatteplikt vil i de fleste land innebære at skattyter blir fullt ut globalskattepliktig slik som i Norge.

Forutsatt at skattyter er internrettslig bosatt i Norge, så er det første spørsmålet som dukker opp når en skal avgjøre om skattyter er å anse som bosatt i Norge etter skatteavtalen, om det andre avtalelandet anser skattyteren for å være bosatt der i henhold til sin internrett, jf. Art. 4 (1). Kommer en her fram til at det andre avtalelandet, som skattyter oppholder seg i, ikke anser han som resident/bosatt i landet, så er det ikke noe å ta stilling til, skattyter regnes da som bosatt i Norge etter skatteavtalen. Men kommer en til at skattyter anses bosatt i oppholdslandet, så foreligger det dobbelt skattemessig bosted, og en må gå videre til Art. 4 (2).

Før en kan gå til Art. 4 (2) så må en imidlertid få konstatert sikkert at det foreligger dobbelt bosted etter Art. 4 (1), og norske skattemyndigheter krever grundig dokumentasjon for at det foreligger dobbelt bosted.

### 5.2.1 Kravet til dokumentasjon

For at norske skattemyndigheter skal konstatere at skattyter anses bosatt også i det andre avtalelandet etter Art. 4 (1), så stilles det i henhold til administrativ praksis strenge krav til dokumentasjon for at så faktisk er tilfellet, og denne dokumentasjonsplikten er pålagt skattyter. At dokumentasjonsplikten er pålagt skattyter henger sammen med at det er enklere for skattemyndighetene å overlate dette til skattyter, i og med at skattyter vil ha et

ønske om å oppfylle dokumentasjonsplikten, da det så å si uten unntak er skattyter selv som tar initiativet til å anses som skattemessig bosatt i et annet land etter en skatteavtale. Norske skattemyndigheter vil aldri ha noe incitament til å av eget tiltak omgjøre skattyters bostedsstatus når denne fra før statuerer alminnelig skatteplikt i Norge.

Dokumentasjonsplikten er presisert i en uttalelse fra Finansdepartementet av 25. november 2005 (Utv.2005s.1396), og gjentatt i en uttalelse fra Skattedirektoratet av 22. september 2008 (Utv.2008s.1494). Førstnevnte uttalelse omhandler kun dokumentasjonsplikt, mens sistnevnte omhandler den generelle rettstillingen hva angår skatteavtalemessig bosted etter en avsigelse fra Høyesterett inntatt i Rt. 2008 s. 577 (Sølvik) (Som vil bli behandlet senere i avhandlingen). Avsnittet om dokumentasjonsplikt i direktoratets uttalelse er imidlertid tilnærmet identisk det som ble uttalt av departementet i 2005, og derfor siteres kun den nyeste uttalelsen. I direktoratets uttalelse heter det at:

*”Det er et minimumskrav at skattyter legger frem en bostedsbekreftelse (Certificate of Residence) fra det andre landet. Bekreftelsen må være i original og være utstedt av den myndighet som etter skatteavtalen er kompetent til dette. Den må vise til skatteavtalen og angi hvilken tidsperiode den gjelder for. I tillegg må skattyter dokumentere at han er globalskattepliktig i oppholdslandet (når det landets regler bygger på en globalskatteplikt for bosatte personer). Skattekontoret kan kreve at skattyter legger frem fullstendige opplysninger om sine globale inntekts- og formuesforhold samt kopi av selvangivelsen og skatteoppgjøret i oppholdslandet.”*

Som det framgår av den siterte teksten stilles det omfattende krav til hvilken dokumentasjon som må fremskaffes av skattyter, og klarer ikke skattyter å innfri dokumentasjonskravet er konsekvensen at han blir ansett som bosatt i Norge også etter skatteavtalen. En gjennomgang av ligningspraksis viser også at mange saker avgjøres til skattyters ugunst nettopp på grunn av at en ikke klarer å innfri det kravet til dokumentasjon som oppstilles. I en del tilfeller skyldes nok dette at skattyter faktisk ikke er skattepliktig som bosatt i det aktuelle land, og derfor ikke har noen dokumentasjon å

fremlegge. Men det vil i mange tilfeller komme av at det er vanskelig å få myndighetene til å utstede de riktige dokumentene. I disse tilfellene vil det være uheldig at formelle krav til hvilke dokumenter som kreves, fører til at skattyter blir dobbeltbeskattet som bosatt i begge stater. (Riktignok avhjelpes dobbeltbeskatningen som regel ved at skattyter får fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet etter sktl. § 16-20 flg. som om det var kildeskatt. Men skattyters totale skattebyrde vil, urettmessig, bli høyere i alle de tilfeller hvor oppholdslandet har en lavere skattesats enn den som blir pålagt skattyters globalinntekt av norske skattemyndigheter.)

Rettspraksis viser da også at i de tilfeller hvor skattyter ikke klarer å innfri de administrativt oppstilte kravene til dokumentasjon av bosted, så vil dette ikke være avgjørende for rettens avgjørelse. Retten synes da å se hen til om det etter en helhetsbedømmelse kan finnes bevis at skattyter har vært ansett som skattemessig bosatt etter den annen stats internrett, og derfor innfrir kravet etter Art. 4 (1). Det vises her først og fremst til Utv.2009s.222 (Borgarting Lagmannsrett):

I denne saken krevde skattyteren, Niels Gregers Stolt-Nielsen, å bli ansett som skattemessig bosatt i Storbritannia i inntektsåret 2005 etter at han hadde bodd og arbeidet i London dette (og et par tidligere) år . Prinsipalt krevde Stolt-Nielsen å bli ansett som skattemessig emigrert fra Norge etter sktl § 2-1, subsidiært at han måtte anses som bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen mellom landene. Stolt-Nielsen fikk ikke flertallets medhold i noen av anførslene (dissens 2-1 i det siste spørsmålet). Men flertallet, og her med støtte fra mindretallet, uttalte i forbindelse med kravet til dokumentasjon at: ”*Flertallet bemerker at det er rimelig av ligningsmyndighetene å kreve dokumentasjon for at det betales skatt i det påståtte bostedslandet all den tid formålet med skatteavtalen er å hindre dobbeltbeskatning og skatteunndragelse, jf. fortalen til skatteavtalen. På den annen side er flertallet enig med Stolt-Nielsen i at det ikke er noen formkrav til hvordan skattemessig bosted skal sannsynliggjøres. Således er det heller ikke et vilkår at det fremlegges en bostedserklæring som viser til skatteavtalen.*” (understreket her). Retten legger her til grunn at det ikke kan oppstilles noe formkrav til hvordan bostedsstatus i det

andre landet skal sannsynliggjøres, og sier også uttrykkelig at dette innebærer at det ikke kan stilles noe krav om dokumentasjon som viser til den aktuelle skatteavtalen. Flertallet konkluderte så (uten mindretall) etter å ha gjennomgått den fremlagte dokumentasjon med at: *"Etter en samlet vurdering finner ikke lagmannsrettens flertall at Stolt-Nielsen har sannsynliggjort at han har skattemessig bosted i Storbritannia etter skatteavtalen."* Denne formuleringen underbygger ytterligere at retten har sett hen til en helhetsvurdering, og ikke latt formelle krav være avgjørende. Mindretallet mente at Sølvik hadde oppfylt kravet til dokumentasjon, og måtte anses bosatt i Storbritannia etter internretten der og således etter Art. 4 (1).

Dommen er anket av Stolt-Nielsen, og har sluppet gjennom til Høyesterett hva gjelder spørsmålet om bosted etter skatteavtalen. En skal ikke se bort i fra at Høyesterett i denne saken vil komme med prinsipielle uttalelser hva angår hvor strengt krav til dokumentasjon som kan oppstilles. (Sak nr. 2009/580, berammet til 2. desember 2009).

Det er etter dette noe vanskelig å se hvordan skattemyndighetene kan opprettholde de strikte og spesifikke kravene til dokumentasjon som det gis uttrykk for i den siterte uttalelse fra Skattedirektoratet, og som også er gitt sin tilslutning i Lignings-ABC 2009.<sup>26</sup> Som en følge av ovennevnte dom må en trolig legge til grunn at skattemyndighetene er pliktig til å foreta en helhetsvurdering av om det kan anses sannsynliggjort at skattyter er skattepliktig som bosatt i det andre avtalelandet, hvor de dokumenter og bevis som skattyter har lagt fram utgjør en del av avgjørelsesgrunnlaget som skattemyndighetene skal bygge vurderingen på.

Det kan således blant annet ikke kreves fremlagt en bostedsbekreftelse hvor det spesifikt henvises til skatteavtalen mellom Norge og det andre landet, slik kravet fra norske myndigheter synes å ha vært.

---

<sup>26</sup> *Utland—allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt 2.6*

I boken *Internasjonal Inntektsskatterett* gir også Zimmer uttrykk for at kravet fra norske skattemyndigheter om at den annen stat må anse skattyter som bosatt i henhold til skatteavtalen er uheldig (generelt sett, og løsrevet fra diskusjonen omkring formelle dokumentasjonskrav). Men begrunner dette med at kravet vil medføre at bostedsbegrepet vil variere fra skatteavtale til skatteavtale.<sup>27</sup> Dette resonnementet er vanskelig å følge, da en bekreftelse på at den annen stat anser skattyteren som bosatt der etter Art. 4 (1) jo ikke innebærer noen vurdering av bostedsartikkelens innhold (annet enn at staten anser seg for å ha et internrettslig bostedsbegrep som faller inn under Art. 4 (1)). Det er ikke snakk om at det andre lands skattemyndigheter skal ha foretatt en vurdering etter Art. 4 (2), og deretter kommet fram til at de anser skattyter som bosatt der og ikke i Norge. (Hadde det derimot blitt krevd – og lagt vekt på – oppholdslandets vurdering etter Art. 4 (2), så ville dette helt klart ha kunnet medført at bostedsbegrepet hadde variert fra skatteavtale til skatteavtale.)

Dersom skattyter skulle finne på å skaffe en bekreftelse fra den annen stat – ikke bare på at denne anser ham for å være bosatt der etter internretten og derfor Art. 4 (1) – men også på at de anser ham bosatt der etter en vurdering av Art. 4 (2), er situasjonen den samme som når den annen stat bare har vurdert etter Art. 4 (1). Norske skattemyndigheter er ikke bundet av den annen stats vurdering etter Art. 4 (2), og skal alltid foreta en egen vurdering av Art. 4 (2) når det foreligger dobbelt bosted etter Art. 4 (1).

Dersom en har den motsatte situasjon, at oppholdsstatens myndigheter har vurdert skattyters bostedsstatus etter både Art. 4 (1) og (2), og kommet fram til at skattyter er bosatt der etter Art. 4 (1), men ikke etter Art. 4 (2), må det være akseptabelt av norske skattemyndigheter å legge dette til grunn. En kan her således la være å foreta en egen vurdering etter Art. 4 (2), men bare konstatere at det ikke foreligger noen dobbeltbeskatningssituasjon, og anse skattyter som bosatt i Norge også etter skatteavtalen.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Zimmer, *Internasjonal inntektsskatterett*, s.128.

<sup>28</sup> Dette var situasjonen og resultatet i Utv.2007s.864(Asker og Bærum tingrett)

### 5.3 Dersom dokumentert dobbelt bosted etter Art. 4 (1)

Dersom skattyter har dobbelt bosted i henhold til Art. 4 (1), så anviser Art. 4 (2) hvordan en går fram for å avgjøre i hvilket av landene skattyter skal anses bosatt i henhold til skatteavtalen. Art. 4 (2) er bygd opp slik at den i prioritert rekkefølge angir etter hvilke kriterier en skal avgjøre skattyters bosted. At kriteriene angis i prioritert rekkefølge innebærer at det ikke er noen helhetsvurdering som skal foretas, men at kriteriene skal vurderes i rekkefølge, og at en kan komme i mål etter bare å ha sett på første kriterium. En omtaler gjerne bestemmelsen som en utslagsbestemmelse. Finner en svaret ut fra første vilkår, så er bostedet avgjort, og en trenger da ikke å gå videre til neste kriterium. Oppfylles første kriterium derimot av begge eller ingen av landene, må en gå til neste kriterium, og se om bostedet kan avgjøres etter dette. Slik må en gå fram helt til en kommer til en avklaring. De fire momenter som kan vurderes er (i prioritert rekkefølge): hvor skattyter har (a) sin faste bolig, (a, del 2) sentrum for sine livsinteresser, (b) sitt faste opphold, og (c) sitt statsborgerskap. Dersom en etter en vurdering av alle disse momenter fortsatt ikke har kommet til noen avklaring, må spørsmålet avgjøres etter en gjensidig avtale statene imellom (d).

#### 5.3.1 Disponere fast bolig

Det første kriteriet sier altså at skattyter er bosatt der hvor han disponerer fast bolig. Eller som det heter i Mønsteravtalens Art. 4 (2) bokstav a): at skattyter er bosatt i *”the State in which he has a permanent home available to him”*. Kommer en her fram til at skattyter disponerer fast bolig i ett av landene så er saken grei, da regnes han som bosatt i dette. Men kommer en til at skattyter disponerer fast bolig i begge landene, eller ingen av dem, må en gå videre til neste kriterium.

For å kunne avgjøre om skattyter disponerer fast bolig i et land så må en vite hva som ligger i avtalens uttrykk *”disponere fast bolig”*. Det er her to spørsmål som melder seg; for det første hva det vil si at boligen er fast, og for det andre hva det vil si at den faste boligen disponeres.

I Lignings-ABC 2009 heter det i tilknytning til skatteavtalenes bruk av betegnelsen fast bolig at: ”Hva som anses som fast bolig avgjøres etter det enkelte lands rett og kan være forskjellig i Norge og i det annet land.”<sup>29</sup> Men denne forutsetningen kan neppe være holdbar. Når kommentaren til Mønsteravtalen gjør rede for hva som menes med et begrep, som den gjør med fast bolig, så har det formodningen mot seg at norske skattemyndigheter skal erstatte avtalens begrep med et internrettslig begrep og se bort i fra den definisjon som gis i avtalen.<sup>30</sup> Avtalen viser her ikke til en utenforliggende etablert status, slik at det er naturlig å legge det internrettslige begrepet til grunn, slik som når den henviser til statsborgerskap i Art. 4 (2) bokstav c), eller internrettslig bosted i Art. 4 (1). Det er kun når et begrep ikke er definert i Mønsteravtalen at internrettslig betydning skal legges til grunn, jf Art. 3 (2), og fast bolig er om ikke direkte definert i avtalen, så i alle fall søkt redegjort for gjennom kommentaren, og det må også da være avtalens begrep som skal legges til grunn.

At totalvurderingen av om skattyter til sist skal sies å disponere fast bolig eller ikke etter norsk rett, vil variere noe fra hvordan den samme vurderingen vil være i et annet land, er en helt annen sak. Dette er en naturlig konsekvens av at vurderingene ikke foretas i det samme rettssystemet, og at praksis har fått utviklet seg ulikt. Hadde en eventuelt hatt en internasjonal skattedomstol å forholde seg til, så hadde en trolig fått mer samordning hva gjelder tolkningen av skatteavtalene, men noen slik domstol eksisterer per i dag ikke. Det en har å forholde seg til av forenende faktorer i dag er kommentarene som OECD-landene har klart å enes om, og da er det klart at en i alle fall bør tilstrebe å følge de definisjonene som oppstilles i kommentarene.

Det er ikke ved tolkingen av skatteavtalenes fast bolig-begrep nødvendig å problematisere hva som ligger i selve begrepet *bolig* (slik det gjøres i norsk internrett, jf. punkt 4.2.3.2

---

<sup>29</sup> Utland—allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt 2.6

<sup>30</sup> Slik også Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, s.129. Med videre henvisninger til Avery Jones m.fl. og Vogel(2008).

ovenfor). I kommentaren til Mønsteravtalen heter det i kommentar 13 til Art. 4 at: "*As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room).*" Det spiller altså ingen rolle hva slags bolig det er snakk om, så lenge den er egnet til å tjene som bolig, og det er heller ikke av betydning hvilket rettslig grunnlag boligen disponeres på.

Spørsmålet en derimot må stille seg er hva som ligger i at boligen er fast, og hva som ligger i at den disponeres av skattyter.

Det er i forhold til disse to kravene ganske ulike spørsmål som gjør seg gjeldende ut i fra hvilken bolig som skal vurderes. Når en skal en vurdere boligen i Norge er det vilkåret *disponere* som kommer i fokus, mens det ved vurderingen av boligen i oppholdsstaten er kravet til *fasthet* som står sentralt.

Således vil framstillingen av hva som ligger i kravet til at skattyter disponerer fast bolig i det følgende bli delt inn etter hvilken bolig som skal vurderes, og momentene fast/disponere bli omtalt i den utstrekning de er relevante for den aktuelle boligen.

#### 5.3.1.1 Disponerer skattyter fast bolig i Norge?

Når en skal ta stilling til om skattyter disponerer fast bolig i Norge, vil spørsmålet i realiteten være om skattyter *fortsatt* disponerer fast bolig i Norge. Dette kommer av at skattyter så å si alltid vil ha hatt en bolig i Norge som han bodde i før han flyttet utenlands, og spørsmålet blir da om han fortsatt disponerer denne. Når en således skal ta stilling til om skattyter fortsatt disponerer boligen han har flyttet ut av, er det sjelden tvil om at boligen oppfyller kravene til å kunne kalles fast bolig i den grad en setter betydningen av ordet fast til å være det motsatte av midlertidig og/eller provisorisk.

Skattyter vil her være interessert i hva som skal til for at han *ikke* lenger anses for å disponere fast bolig, og fokus blir som nevnt hva som ligger i å *disponere*.



Dersom skattyter eide boligen han bodde i, men har solgt den til en person utenfor sin nærmeste familie, er saken klar, da disponerer han selvsagt ikke boligen lenger. På samme måte stiller det seg dersom skattyter leide boligen og nå har sagt opp leieforholdet. Tvil oppstår der hvor skattyter eier boligen, men leier den ut til en tredjeperson i den tiden han oppholder seg i utlandet. Spørsmålet blir da om han kan sies å disponere boligen selv om den er utleid. Når det gjelder dette spørsmålet har det vært en utvikling i rettstilstanden de senere år.

Ordlyden i Mønsteravtalen Art. 4 (2) bokstav a) er som nevnt "*where he has a permanent home available to him*". Det er denne setningen som tilsvarende den norske versjonen "*hvor han disponerer fast bolig*". En kunne derfor anta at det var ordene "*available to him*" som ga uttrykk for det som på norsk uttrykkes i å *disponere*. Men i kommentarene til Art. 4 er det ikke skrevet noe om hva som ligger i *available*. Det uttrykkes imidlertid i tilknytning til frasen "*permanent home*" noe som det på norsk faller naturlig å plassere under disponeringskriteriet. Det heter nemlig i kommentar 13 til Art. 4 at "*... the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously ...*" (understreket her). Det oppstilles altså et krav om at boligen skal være kontinuerlig tilgjengelig for skattyter hele tiden, og det er altså dette en må ha som utgangspunkt når en skal vurdere om boligen disponeres av skattyter.

Det sier seg selv at med dette som utgangspunkt så vil vurderingen være en annen enn under emigrasjonsspørsmålet etter intern rett – der det er tilstrekkelig at skattyter eier en bolig i Norge, og skattyter blir ansett for å disponere boligen uavhengig av om den blir leid ut eller ikke. Ved vurderingen etter Mønsteravtalen må kravet til at skattyter faktisk disponerer boligen tas mer bokstavelig.

Dette medfører for det første at dersom boligen i Norge er langtidsutleid på uoppsigelig kontrakt til en tredjeperson, så anses skattyter ikke for å disponere fast bolig i Mønsteravtalens forstand. Dette har vært hevdet i lengre tid i norsk teori, og fikk sin

definitive tilslutning i Rt. 2008 s. 577 (Sølvik). Dommen, som har fått stor oppmerksomhet omkring hvordan norske skattemyndigheter kan tolke skatteavtalenes bostedsbegrep, omhandlet en skattyter (Sølvik) som krevde seg bosatt i USA etter skatteavtalen landene i mellom, og fikk medhold i dette i Høyesterett. Sølvik flyttet til USA og bodde der i ca. 2 ½ år. I perioden han bodde i USA leide han ut huset sitt i Norge på en uoppsigelig toårskontrakt som etter hvert ble forlenget med enda et år. Ett av spørsmålene som Høyesterett skulle ta stilling til var om Sølvik kunne sies å disponere huset i Norge mens det var utleid. Staten anførte her at eierskapet i seg selv var nok til at Sølvik disponerte huset i skatteavtalens forstand, slik som etter sktl. § 2-1, men fikk ikke medhold i dette. Førstvoterende uttalte (i premiss 66) i forbindelse med statens anførsel at: *”Etter mønsteravtalen er det spørsmål om skattyteren har ein bustad tilgjengeleg - "available", og etter kommentarane om "the dwelling [is] available to him at all times continuously". Det er ut frå dette vanskeleg å sjå at det kan vere grunnlag for det norske synet om at det er tilstrekkeleg å vere eigar av ein bustad, i tilfelle der eigaren manglar rett til å bu i bustaden.”*

Tidligere var ligningspraksis i tråd med statens anførsel, og det kan synes som om Høyesterett hadde et ønske om å lede praksis inn på et nytt spor. Den siterte uttalelsen var nemlig del av et resonnement som det strengt tatt ikke var nødvendig for Høyesterett å foreta. Grunnen til at det ikke var nødvendig er at skatteavtalen med USA inneholder en særregel i bostedsartikkelen (USA-skatteavtalens Art. 3 (2) andre ledd) som uttrykkelig sier at med fast bolig menes der hvor skattyter bor med sin familie. Førstvoterende uttalte herunder at: *”For dobbeltskatteavtalen kjem i tillegg særreguleringa i artikkel 3 (2) andre ledd. I og med at Sølvik etter denne hadde fast bustad i USA, fyller han ikkje samstundes krava til å ha fast bustad i Noreg.”* Denne bestemmelsen var altså nok til å slå fast at Sølvik kun hadde fast bolig i USA, og at det derfor egentlig ikke var nødvendig å diskutere om boligen i Norge ble disponert eller ikke. Det er i grunn noe vanskelig å lese ut av dommen hvilket av de to grunnlagene (særregelen eller ikke-disponering av boligen i

Norge) saken til slutt ble avgjort på,<sup>31</sup> men uavhengig av dette så har Høyesteretts uttalelser om hva som ligger i *disponere* tung rettskildemessig vekt.

Høyesterett oppstilte således en hovedregel om at en utleid leilighet ikke blir ansett for å være disponert av skattyter, men modifiserte så dette utgangspunkt med at utleie til nær familie eller andre som ikke er på en armlengdes avstand ikke medfører at skattyter ikke disponerer boligen (premiss 59). Og uttalte videre, og det er dette punktet som er det mest interessante: *”Det vil også vere tilfelle dersom bustaden i Noreg er leigd bort på vilkår som gjer at skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden”*.

Dette innebærer at skattyter likevel anses for å disponere en bolig som er utleid, dersom han *”utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden”*. Spørsmålet blir etter dette følgende: Hvor kort oppsigelsestid/bindingstid kan skattyter avtale med leietaker, uten at skattyter anses for å disponere boligen? Dette er et aktuelt spørsmål da det som regel vil være av interesse for skattyter å kunne inngå en utleieavtale som ikke binder opp boligen hans i alt for lang tid forover. Det var i Sølvik-saken snakk om to års binding, og det er således klart at en periode på to år uten oppsigelsesadgang gjør at skattyter ikke disponerer boligen.

I en uttalelse fra Skattedirektoratet av 22. september 2008 (også referert til under punkt 5.2.1) sies det at: *”Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i Norge under utenlandsoppholdet skal Høyesteretts uttalelse i dommen av 24. april 2008 legges til grunn. Dette innebærer at dersom skattyter har leid ut boligen i Norge under et tidsrom og på vilkår som tilsvarer faktum i Sølvik-saken, så skal skattyter ikke anses for å ha disponert bolig i Norge.”*

Det samme uttrykkes så i mer generalisert form i Lignings-ABC 2009: *”Ved vurderingen av om skattyter fortsatt disponerer fast bolig i Norge, skal en skattyter ikke anses for å*

---

<sup>31</sup> I Gjerde(2008)s.202 forutsettes det at saken avgjøres på bakgrunn av ikke-disponering av boligen i Norge. Personlig heller jeg mot det motsatte ståsted.

*disponere bolig i Norge når den er leid ut i mer enn 2 år på slike vilkår at leieforholdet ikke kan sies opp av skattyter i utleieperioden.*”<sup>32</sup>

Det må sies å være naturlig at skattemyndighetene ikke legger mer i Sølvik-dommen enn hva som er nødvendig, og siden faktum i saken var at boligen i Norge var utleid i to år, så trenger en strengt tatt ikke å trekke mer ut av dommen enn at to års uoppsigelig kontrakt er tilstrekkelig til at boligen ikke kan sies å disponeres. Men det må spørres om ikke et generelt krav til to års utleie uten oppsigelsesadgang objektivt sett er en for streng og generaliserende tolkning av premissene i Sølvik-dommen.

Resultatet av et slikt synspunkt vil i alle fall være at skattyter er tvunget til å leie ut boligen på minst toårig uoppsigelig kontrakt ved flytting til utlandet, uansett om utenlandsoppholdet planlegges å være kortere. Således vil skattyter på eksempelvis 1½ års opphold i utlandet, et tidsrom som i henhold til praksis kan være tilstrekkelig til å etablere fast bolig i utlandet, måtte leie ut den norske boligen sin for et halvt år lenger enn han oppholder seg i utlandet, for at boligen i Norge ikke skal anses disponert i perioden. Dette kan ikke sies å være noe rimelig resultat. (Om hvor lenge skattyter må oppholde seg i utlandet for at bolig der skal kunne sies å være fast, se punkt 5.3.1.2 nedenfor.)

Det bør kunne oppstilles en regel om at så lenge utenlandsoppholdet er langt nok til at fast bolig kan oppstå i oppholdslandet, så kan skattyter gjøre boligen i Norge udisponerbar gjennom å leie den ut på uoppsigelig kontrakt i hele denne perioden. Oppholder eksempelvis skattyter seg i utlandet i 18 måneder, og får medhold i at han har etablert fast bolig der i denne perioden, må det være tilstrekkelig at boligen i Norge leies ut for 18 måneder uten mulighet for oppsigelse.

Om det er heldig eller ikke å knytte disponeringsspørsmålet for bolig i Norge opp mot minste aksepterte lengde på utenlandsopphold kan det reises spørsmål om, men at dette i

---

<sup>32</sup> Lignings-ABC2009:Utland—allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt 2.6

alle fall bør komme inn som en grense i det enkelte tilfelle, oppsatt på bakgrunn av rimelighetsbetraktninger og sammenheng i reglene, må det kunne argumenteres for.

Hva en derimot skal oppstille som alminnelig regel er fortsatt usikkert, og det eneste en kan si for sikkert er at regelen ligger et eller annet sted mellom at boligen må være utleid for minst to år, og at det er tilstrekkelig at den er utleid med standard tre måneders oppsigelsesperiode. Hvor grenser nærmere går må avgjøres på bakgrunn av en tolkning av hva som ligger i at utleier *uten for store vansker* kan få rådighet over boligen.

På siden av det som er diskutert ovenfor, så er det en ting som kan understrekes, og det er at en fast bolig i Norge som ikke er leid ut, men står ubrukt under skattyters opphold i utlandet, alltid anses for å være disponert av skattyter selv om han ikke skulle benytte den en eneste gang i løpet av de årene han måtte oppholde seg i utlandet. En dom som må være ukorrekt på dette punktet er Utv.1999s.1181 (Nedre Telemark herredsrett). Her ønsket en norsk statsborger å bli ansett som bosatt i Storbritannia etter skatteavtalen landene i mellom, og retten uttalte i tilknytning til spørsmålet om fast bosted da at: *"Boligene i begge land må antas å ha en slik karakter at de er egnet til å være faste bosted. Retten har imidlertid få objektivt konstaterbare opplysninger å bygge på mht. bruk, og viser herunder til at saksøker må ha oppholdt seg størstedelen av tiden annet steds ..."*. Og konkluderte så i fortsettelsen av dette med at: *"Ut fra foranstående kan retten vanskelig se at det er grunnlag for å anse noen av boligene som "fast bolig" etter skatteavtalen Art. 4 pkt. 2 a."*. Retten så deretter på hvor skattyter hadde sitt vanlige opphold, uten å kunne konkludere på basis av det, og avgjorde til slutt saken på bakgrunn av statsborgerskap. Resonnementet omkring fast bolig i Norge var her ikke helt heldig, da retten innfortolket et krav til faktisk bruk av et visst omfang for at skattyters bolig skulle kunne regnes som fast bolig. Det avgjørende er om skattyter disponerer en bolig som faller inn under skatteavtalens definisjon av fast bolig eller ikke, og det er herunder irrelevant i hvilken utstrekning han faktisk bruker boligen i utenlandsperioden.

#### 5.3.1.2 Disponerer skattyter fast bolig i utlandet?

Når en skal vurdere om skattyter disponerer fast bolig i det andre avtalelandet, blir ikke vurderingen på samme måte som ved boligen i Norge fokusert på om boligen disponeres eller ikke. Vurderingen blir her om boligen kan sies å være av tilstrekkelig fast art, og da slik at oppholdets lengde blir av vesentlig betydning. Skattyter vil her ha et ønske om å anses for å ha etablert og disponert en fast bolig.

En må ta utgangspunkt i Mønsteravtalen for å finne innholdet i fasthetskravet. I kommentar 12 til Art. 4 påpekes innledningsvis at boligen ikke må være av en slik art at det er innlysende at oppholdet er av kort varighet: *"(...) this home must be permanent, that is to say, the individual must have arranged and retained it for his permanent use as opposed to staying at a particular place under such conditions that it is evident that the stay is intended to be of short duration."*

Videre understrekes i kommentar 13 at boligen må være tilgjengelig for skattyter hele tiden, og ikke bare kunne benyttes på en gang-til-gang basis etter nærmere behov: *"... the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of the stay which, owing for the reasons for it, is necessarily of short duration (travel for pleasure, business travel, education travel, attending a course at school, etc.)."*

Med sistnevnte presisering har en ønsket å utelukke hotellrom og andre husværelser som er av klar midlertidig art. Men det er generelt ikke noe problem å avgrense mot slike klart midlertidige husværelser. Praksis viser at i de aller fleste saker hvor norske skattytere anfører å ha etablert fast bolig under sitt opphold i utlandet, så har de leid eller kjøpt en bolig som etter sin art er egnet til å utgjøre fast bolig. Spørsmålet koker derfor i de aller fleste saker ned til om oppholdet har vært langvarig nok til at fast bolig er etablert, eventuelt at vurderingen suppleres med enkelte andre momenter som gir oppholdet ytterligere preg av fasthet.

I Sølvik-dommen uttalte Høyesterett, som et obiter dictum, at den fant det klart at Sølvik hadde etablert fast bolig i USA, uavhengig av særregelen om fast bolig i USA-avtalen.: ”*Etter mitt syn kan det ikkje vere tvilsamt at Sølvik var fast busett i USA i dei to og eit halvt åra han budde der, dersom vurderinga skulle skje ut frå artikkel 3 (2) første ledd. Sølvik leigde husvære der han budde saman med resten av familien. Det var ikkje tale om eit opphald av reint mellombels karakter, slik kommentarane til mønsteravtalen nemner. Og opphaldet skjedde i tilknytning til ein arbeidsavtale på i utgangspunktet tre år.*” (Premiss 55)

Det må her være underforstått at tidsperioden på to og et halvt år hadde avgjørende betydning for at Sølvik ble ansett for å ha etablert fast bolig, men en ser samtidig at Høyesterett trakk inn øvrige momenter som hvor familien oppholdt seg, samt at oppholdet skjedde i forbindelse med en treårig arbeidsavtale. Flere momenter kan altså spille inn, men likevel slik at varigheten av oppholdet vil være det sentrale momentet.

I kommentar nr. 10 til Mønsteravtalen Art. 4 gis det et eksempel hvor skattyter blir bosatt i en stat etter et opphold på ni måneder, og dette kan tas til innekt for at ni måneder kan være tilstrekkelig til å etablere fast bolig i oppholdslandet. Eksemplet er dog ikke knyttet direkte opp mot kriteriet fast bolig, eller noen diskusjon omkring hvilken lengde som kreves, og det kan være noe usikkert hvor mye en bør legge i det.

I Lignings-ABC 2009 heter det at: ”*Ved vurderingen av om skattyter har disponert fast bolig i oppholdslandet, skal det legges til grunn at et arbeidsopphold i et annet land på ca et og et halvt år ikke har en slik midlertidig karakter at skattyter ikke kan etablere fast bolig i det annet land.*”<sup>33</sup> Her antas det at et opphold på ca. et og et halvt år ikke er for kort til å kunne etablere en fast bolig. Om fast bolig faktisk er etablert forutsetter at boligen etter en helhetsvurdering framstår som fast, men det er altså ikke noe i veien for at fast bolig kan etableres i en periode på et og et halvt år.

---

<sup>33</sup> Utland—allment om en person er bosatt/et selskap(...)-Punkt2.6

Skattemyndighetene synes altså å trekke grensen rundt ett og et halvt år. Men i en dom fra Jæren tingrett av 25. september 2007 (Utv.2007s.1524) legges det til grunn at det nevnte nīmāneders-eksemplet fra kommentarene faktisk innebærer at bosted kan etableres på ni måneder. Dommen omhandler en norsk skattyter (Bjørnson) som også han hadde tatt et arbeidsopphold i USA. Bjørnson flyttet til USA 1. januar 2003 med sin familie og hadde planlagt et langvarig opphold der, men uforutsette hendelser gjorde imidlertid at han måtte flytte tilbake til Norge 27. september samme år. Retten ga Bjørnson medhold i at han hadde etablert fast bolig i USA i løpet av denne knappe nīmāneders-perioden, og siden han ikke disponerte bolig i Norge ble han ansett som bosatt etter skatteavtalen i USA i denne perioden. Etter å ha foretatt en helhetsvurdering av alle de forhold som tilsa at Bjørnson hadde etablert fast bolig i USA uttalte retten at: *”Det følger for øvrig av kommentarene til mønsteravtalen artikkel 4 at et opphold på ni måneder kan innebære at vedkommende anses bosatt i den aktuelle stat i perioden.”*.

Dommen ble ikke anket av staten som var representert ved Rogaland Fylkesskattekontor. Og selv om en skal være forsiktig med å legge for stor vekt på en underrettsdom, så veier denne likevel tyngre enn enkeltavgjørelser fra Overligningsnemnda eller Skatteklagenemnda, og kan tyde på at 1,5-års-estimatet som en finner i Lignings-ABC ikke er tilstrekkelig rettskildemessig fundert. Særlig gjelder dette dersom det oppstår en alminnelig forståelse av at nīmānedersforutsetningen i kommentarene må legges til grunn hva gjelder tilstrekkelig oppholdsperiode for å opprette fast bolig.

### 5.3.2 Sentrum for livsinteresser

Dersom skattyter disponerer fast bolig i begge statene, skal bostedsspørsmålet forsøkes avgjort etter hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelsene. Dette kriteriet oppsummeres som regel til et spørsmål om hvor skattyter har sentrum for sine livsinteresser (*centre of vital interests*), jf Mønsteravtalen Art. 4 (2) bokstav a). Dersom en ved forrige vurderingstema kom til at skattyter ikke hadde fast bolig i noen av statene, skal ikke sentrum for livsinteresser vurderes, men en skal hoppe rett til neste vurderingstema,



*vanlig opphold.* Sentrum for livsinteresser vurderes altså kun i de tilfeller hvor skattyter blir ansett for å disponere fast bolig i begge statene.

Ved å vurdere sentrum for livsinteresser ønsker en å finne ut hvilken stat skattyter er nærmest tilknyttet til. Dette er for så vidt også målet for hele bostedsvurderingen overordnet sett, men det kommer ekstra godt frem når en skal foreta vurderingen av hvor skattyters sentrum for livsinteresser må sies å ligge.

Vurderingen som skal foretas er en helhetsvurdering, der alle aspekter ved skattyters liv i utgangspunktet vil være relevante. Dette være seg hvor hans familie befinner seg, hvor han har de sterkeste økonomiske og jobbrelaterte forbindelsene, hvor han har sitt sosiale nettverk og så videre. Det heter således i kommentar 15 til Art. 4 at: ” (...) *regard will be had to his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property, etc.* ” Det er med andre ord en lang rekke forhold som kan tas i betraktning når en skal avgjøre hvor skattyters sentrum for livsinteresser befinner seg. Likevel er det slik at enkelte forhold veier tyngre enn andre, og enkelte forhold har også en tendens til å bli lagt avgjørende vekt på i praksis. Som det heter i kommentar 15: ”*The circumstances must be examined as a whole, but it is nevertheless obvious that considerations based on the personal acts of the individual must receive special attention.* ”

Blant de forhold som veier klart tyngst er altså hvor skattyters nærmeste familie befinner seg. Dersom skattyters nærmeste familie, det vil si ektefelle/samboer og eventuelt mindreårige barn, bor sammen med skattyter i det tilflyttede hjem så vil dette ofte være avgjørende. På samme måte vil det fort trekke i retning av at sentrum for livsinteressene ikke har forflyttet seg, dersom familien til skattyter blir boende i deres faste bolig i Norge. Kommentar 15 uttaler i denne forbindelse at: ”*If a person who has a home in one State sets up a second home in the other State while retaining the first, the fact that he retains the first in the environment where he has always lived, where he has worked, and where he has*

*his family and possessions, can, together with other elements, go to demonstrate that he has retained his centre of vital interests in the first State”.*

Det finnes lite rettspraksis på hvordan vurderingen av sentrum for livsinteresser foretas, men et eksempel har en i en dom inntatt i Utv.2006s.932 (Kragerø tingrett). Dommen omhandler en skattyter, Odden, som krevde å bli ansett som skatteavtalemessig bosatt i Spania. Odden var internrettslig bosatt i både Norge og Spania, og disponerte fast bolig i begge land. Saken ble avgjort på hvor han hadde sentrum for sine livsinteresser, og retten fant nokså klart at dette ikke var i Spania:

*”Kjernespørsmålet blir derfor om Leif Bjørn Odden hadde (har) « sitt sentrum for livsinteressene » i Norge eller Spania. Retten finner klart at dette er i Norge. Retten legger i denne forbindelse vekt på følgende momenter - sett i sammenheng:*

- Hans ektefelle bor i Norge - i deres felles hus i Drangedal. Huset må anses å være eiet av ektefellene i fellesskap - selv om grunnbokshjemmelen er endret fra å stå på ham til å stå på ektefellen.*
- Han og ektefellens møbler og utstyr befinner seg i huset i Norge.*
- Det legges til grunn at han i lengre perioder i 2000 og 2001, bodde i nevnte hus i Norge sammen med sin ektefelle. Hver gang han er i Norge bor han dessuten i dette huset sammen med sin ektefelle.*
- I Spania disponerte (disponerer) han bare en mindre leilighet - som ble (blir) leid «ferdig møblert».*
- Han har utelukkende inntekter fra Norge - og det er den norske uførepensjonen.*
- Hans to voksne barn bor også i Norge.*
- Uførepensjonen ble satt inn på norsk konto - som også ble disponert av ektefellen.*
- Han er norsk statsborger og har levd det meste av sitt liv i Norge.”*

Dommen gir en god illustrasjon på at vurderingen av hvor skattyter har sentrum for sine livsinteresser er en bred helhetsvurdering der en rekke elementer inngår. Samtidig bekrefter den at det er av sentral betydning hvor ens nærmeste familie oppholder seg, da det neppe er tilfeldig at det første punkt som nevnes er at skattyters ektefelle bor i deres felles hjem i Norge, før en deretter glir over i forhold av mer perifer betydning.

Avslutningsvis kan det bemerkes at sentrum for livsinteressene ikke trenger å ha flyttet seg til oppholdslandet allerede på flyttetidspunktet. Det er perioden sett under ett som skal vurderes, slik at sentrum for livsinteressene kan ha flyttet seg gradvis over til oppholdslandet i løpet av oppholdsperioden en vurderer.

### 5.3.3 Vanlig opphold

Dersom skattyter ikke har fast bolig i noen av statene, eller har fast bolig i begge men det ikke har latt seg gjøre å fastslå hvor han har sentrum for sine livsinteresser, skal en forsøke å avgjøre hvor skattyters bosted er basert på hvor han har sitt vanlige opphold. Med vanlig opphold menes ganske enkelt hvor skattyter oppholder seg oftest. Regelen framgår av Mønsteravtalen Art. 4 (2) bokstav b), og på engelsk benytter en ordene ”*habitual abode*” om det som på norsk er oversatt til vanlig opphold. Regelen er for så vidt enkel, og går ut på å telle antall døgn skattyter har oppholdt seg i hver av de to statene, for så å konkludere med at skattyter må regnes som bosatt i den staten hvor han har oppholdt seg flest døgn hvis dette lar seg bringe på det rene.

Selv om utgangspunktet er nokså ulikt for de to situasjonene hvor vanlig opphold kan bli avgjørende, så er prinsippet for hvilke opphold som skal medregnes er helt likt. Regelen er at alle opphold i en stat skal medregnes, uavhengig av bakgrunnen for at en oppholder seg i staten, og uavhengig av hvor en bor når en er der.<sup>34</sup> Dette vil for situasjonen hvor skattyter har fast bolig i begge land – og det ikke har vært mulig å avgjøre hvor han har sentrum for sine livsinteresser – bety at det ikke spiller noen rolle om skattyter oppholder seg i den faste boligen eller ikke når en skal telle antall oppholdsdøgn. Og videre, for den situasjonen hvor skattyter ikke har noen fast bolig noe sted, men eksempelvis flytter fra hotell til hotell, at alle opphold i en stat skal medregnes, uavhengig av bakgrunnen for det enkelte opphold.

---

<sup>34</sup> Jf. kommentar 17 og 18 til Art. 4.

Når det gjelder selve metoden for tellingen (om bare hele døgn skal telles el. l.) så oppstiller ikke Mønsteravtalen eller kommentaren noen spesifikk løsning, og det sentrale må bare være at en legger samme metode til grunn for tellingen i begge statene.

Til sist hva gjelder avgjørelsen av hvor skattyter har sitt vanlige opphold så kan det oppstå et spørsmål om hvor lang periode som må legges til grunn for bedømmelsen.

Mønsteravtalen sier ikke noe om over hvilket tidsrom sammenligningen skal foretas, men i kommentarene heter det under kommentar 19 at: *"The comparison must cover a sufficient length of time for it to be possible to determine whether the residence in each of the two States is habitual and to determine also the intervals at which the stays take place."* En nøyer seg altså her med å si at det må legges et *tilstrekkelig* tidsrom til grunn for bedømmelsen, og det er da ikke noe grunnlag for, eller poeng i, å forsøke å oppstille noen minimumstid. Til generell veiledning kan en kanskje formulere kravet til tilstrekkelighet som at perioden må være lang nok til at bedømmelsen blir forsvarlig, og at resultatet ikke risikerer å bli et utslag av tilfeldigheter.

#### 5.3.4 Statsborgerskap

Hvis skattyter har vanlig opphold i begge eller ikke i noen av landene, så skal skattyter anses bosatt i det landet der hvor han har sitt statsborgerskap, jf. Mønsteravtalen Art. 4 (2) bokstav c).

I Mønsteravtalen benyttes begrepet *"national"* for statsborger, og begrepet national er i Art. 3 (1) bokstav g) definert som: *"any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State ..."*. Begrepet henviser altså til den internrettslige nasjonalitetsstatusen som skattyter eventuelt måtte ha i avtalelandene. Er skattyter statsborger i kun ett av landene blir han regnet som skattemessig bosatt i dette, er han statsborger i begge eller ingen av landene er en like langt, og må gå videre til regelen i Art. 4 (2) bokstav d).

### 5.3.5 Gjensidig avtale

Dersom det ikke har latt seg gjøre å avgjøre saken på noen av de ovenfor nevnte kriteriene, skal saken avgjøres gjennom gjensidig avtale mellom landene, jf Art. 4 (2) bokstav d).

Dette punktet skiller seg ut ved at det er det eneste avgjørelsesgrunnlaget hvor en er sikret at statene kommer fram til samme resultat, og hvor skattyter ikke risikerer å blir bosatt i to land fordi de to statene tolker/praktiserer skatteavtalen ulikt.

Slik avtale skal inngås mellom landenes ”*competent authorities*”, og en skal følge en prosedyre som er oppstilt i Art. 25. I Norge er Skattedirektoratet og Finansdepartementet slik kompetent myndighet.

## 6 Avslutning/Oppsummering

Gjennomgangen har vist at det i tilknytning til skattemessig utflytting etter § 2-1 knytter seg usikkerhet med hensyn til hva som skal legges i lovens krav til at skattyter *har tatt fast opphold i utlandet*. Lignings-ABC synes her å oppstille en tolkning som ikke er tråd med det øvrige rettskildebildet når den legger til grunn at det her er snakk om et krav til hensikt. En må her trolig kunne legge til grunn at loven i realiteten her ikke oppstiller et separat krav, men bare refererer til det tidspunkt da skattyter tar opphold i utlandet.

Hva gjelder skatteavtalenes bostedsbestemmelse, så har rettspraksis de senere år vist at dokumentasjonskravet etter Art. 4 (1) som skattemyndighetene har operert med trolig har vært for firkantet og lite skjønnsmessig.

Rettspraksis har videre medført at grensen har gått ned hva gjelder hvor langt et utenlandsopphold trenger å være for at skattyter kan opprette fast bolig og bli skattemessig bosatt i et annet land. Grensen synes i dag å ligge et sted mellom ni og 18 måneder, avhengig av hvilke rettskilder en vektlegger mest (av ligningspraksis og blant annet dommen inntatt i Utv.2007s.1524 i kombinasjon med kommentaren til Mønsteravtalen).

Hva gjelder om skattyter disponerer fast bolig i Norge etter skatteavtalenes Art. 4 (2) bokstav a), så er spørsmålet her hvilke vilkår skattyter må leie ut boligen på for at han ikke skal anses for å disponere boligen. Sølvik-dommen medførte at to års utleie i alle fall er tilstrekkelig, og oppstilte en rettssetning: ”*skattyteren utan for store vanskar kan få faktisk rådvelde over bustaden*”, som vil ligge til grunn for den nærmere grensedragningen for hvor kort utleieperiode som blir godkjent.

## **7 Litteraturliste**

### **7.1 Lover**

- 1949 Lov om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v. av 28. juli 1949 nr. 15.
- 1980 Lov om ligningsforvaltning (ligningsloven) av 13. juni 1980 nr. 24.
- 1993 Lov om registrert partnerskap (partnerskapsloven) av 30. april 1993 nr. 40.
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) av 26. Mars 1999 nr. 14.

### **7.2 Forarbeider**

- Ot.prp.nr.86(1997-1998)
- Ot.prp.nr.42(2002-2003)
- Innst.O.nr.77(2002-2003)

### **7.3 Uttalelser/brev**

- Finansdepartementets høringsnotat av 30. august 2001
- Utv.2004.s.530b Finansministerens uttalelse i Stortingets spørretime 11. april 2004
- Utv. 2005 s. 1396 Uttalelse fra Finansdepartementet av 25. november 2005
- Utv. 2008 s. 1494 Uttalelse fra Skattedirektoratet av 22. september 2008

### **7.4 Rettspraksis**

- Utv. 2006 s. 932 (Kragerø tingrett)
- Utv. 2007 s. 864 (Asker og Bærum tingrett)
- Utv. 2007 s. 1524 (Jæren tingrett)
- Utv. 2008 s. 943 (Rt. 2008 s. 577 (Sølvik))

- Utv. 2009. s. 222 (Borgarting Lagmannsrett)

## 7.5 Bøker og publikasjoner

- Gjerde, Therese Karoline *Bosted etter skatteavtalen – Rettstilstanden etter Sølvikdommen I*: Tidsskrift for skatt og avgift. Nr. 03. 2008, S.202 -211.
- Harboe, Einar og Ivar Hobbelt *Skattespørsmål ved flytting*. Oslo, 2002.
- Liland, Anders H. og Espen Nordbø *Internasjonal skattehåndbok*. Oslo, 2002.
- OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed version, 2008.
- Zimmer, Frederik *Internasjonal inntektsskatterett*. 4. Utg. Oslo, 2009.
- Lignings-ABC 2009, elektronisk utgave.



